

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Des moyens employés en France pour éviter l'Inquisition Fiscale

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PRÉSENTÉE PAR

Jean CÉLARD

Date de Soutenance : Jeudi 5 Février 1925

Jury :

Président : M. TRUCHY

Suffragants : MM. JÈZE, ALLIX

1925

LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

49, BOULEVARD SAINT-MICHEL, PARIS (V°)



Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Des Moyens employés en France
pour éviter l'Inquisition fiscale**

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

Des moyens employés en France pour éviter l'Inquisition Fiscale

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

PRÉSENTÉE PAR

Jean CÉLARD

Date de Soutenance : Jeudi 5 Février 1925

Jury :

Président : M. TRUCHY

Suffragants : MM. JÈZE, ALLIX

1925

LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

49, BOULEVARD SAINT-MICHEL, PARIS (V*)



La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

INTRODUCTION

« Il n'y a que les trompeurs, les pipeurs, ceux qui abusent des autres qui ne veulent pas qu'on découvre leur jeu. Mais les gens de bien, qui ne craignent pas la lumière, prendront toujours plaisir qu'on connaisse leur état, leur qualité, leur façon de vivre. »

Tels sont les termes dans lesquels Bodin (1) préconisait l'institution d'une sorte de cadastre des fortunes qu'il appelait « *census* », comme le meilleur instrument au service de la puissance publique, en matière de finances.

Il faisait ressortir l'utilité que l'Etat doit retirer en vue de l'impôt d'une estimation générale des biens d'un chacun. C'était là le meilleur procédé pour proportionner l'impôt aux ressources des individus et pour remédier au désordre des perceptions.

A ceux qui lui objectaient que l'on courait ainsi le risque d'exposer à la pitié de tous la pauvreté des uns et à l'envie la richesse des autres, il répondait par la phrase que nous venons de citer.

Le législateur a fini par suivre le conseil de Bodin, mais bien tard. En France, c'est seulement dans la réforme fiscale qui s'appuie sur une série de lois de 1914, 1917 et

(1) Les six Livres de la République. Voir Baudrillart, Bodin et son temps.

1920, consacrant le système des impôts cédulaires sur les revenus et de l'impôt complémentaire pour le revenu global, et rejetant l'ancien système fiscal qui s'abstenait de déterminer exactement le patrimoine des individus, que nous trouvons une organisation méthodique tout à fait assimilable au census préconisé par Bodin.

En réalité, l'ancienne contribution personnelle mobilière était bien destinée à jouer et jouait effectivement le rôle d'un impôt général sur le revenu évalué d'après le train de vie qui indiquait, avec une approximation qu'on a jugé longtemps suffisante, le montant du loyer d'habitation. Mais c'est précisément cette approximation — source d'inexactitudes graves — qu'on a reproché à l'ancienne contribution (2). On a reconnu là un défaut de méthode, et depuis les lois du 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917, c'est un principe nouveau qui préside à la taxation du moins en ce qui concerne les contributions directes : il tient tout entier dans cette proposition que c'est le revenu réel qui doit servir de base à l'impôt.

Il a paru éminemment juste, puisque en fait c'est toujours avec son revenu que le contribuable paie l'impôt, de prendre le revenu exact pour base de sa contribution.

Or, il est incontestable que la connaissance par l'administration du revenu effectivement réalisé, et particulièrement du revenu global à retenir comme base de l'impôt, est grandement facilitée par l'emploi du système de la déclaration. On peut dire schématiquement qu'il n'est pas d'impôt sur le revenu, **en principe**, qui puisse fonctionner sans déclaration (3). D'autre part, il n'est pas de déclaration utile sans contrôle.

(2) Notons en passant que le système ancien n'était pas toujours maladroite et qu'actuellement même, quand un contrôleur conteste une déclaration il s'appuie généralement pour le faire sur la disproportion qu'il remarque entre le train de vie du contribuable et le chiffre avoué de ses revenus.

(3) En ce sens voir page 21 : l'impôt sur le revenu en Allemagne.

Et l'on doit ajouter qu'il n'y a pas de contrôle sans inquisition.

Un cadastre des fortunes est en voie d'édification. A l'occasion du contrôle des déclarations relatives aux impôts sur le revenu, l'administration constitue des dossiers individuels. L'instruction administrative du 30 mars 1918 donne même le modèle de ce dossier individuel: Il est constitué par une forte chemise format in 4° raisin, conforme au modèle n° 6 A annexé à ladite instruction. Cette chemise porte dans son angle gauche supérieur le nom du département et celui de la commune ; au milieu, sur trois lignes distinctes, et en grosse écriture, le nom, les prénoms et la profession ; enfin, au bas et sur la tranche de gauche, la rue et le numéro.

A l'intérieur de cette chemise principale se trouvent autant de petits dossiers que le contribuable est passible d'impôts différents. Tous ces renseignements sont centralisés dans un dossier unique à l'occasion de l'imposition sur le revenu global, qui est établi en une cote unique, au lieu du domicile du contribuable ou de sa principale résidence.

Ce dossier individuel renferme principalement des renseignements sur le capital du contribuable, cela s'explique par le fait que le revenu est le plus souvent en fonction du capital ; la connaissance exacte de celui-ci permet d'évaluer très approximativement celui-là.

Il semble donc que tout dossier individuel idéalement constitué doive permettre au contrôleur de dresser le tableau complet du patrimoine du contribuable. Ce tableau ne serait autre chose qu'un folio du cadastre des fortunes.

Et ce cadastre, c'est le « census » de Bodin, propre à faciliter l'établissement de toute espèce d'impôts.

Il est susceptible de servir, non seulement à l'assiette des impôts sur les revenus, mais aussi à l'assiette des impôts sur les successions. Ce serait un instrument précieux dans le cas d'un prélèvement exceptionnel sur le capital ou pour l'établissement d'un impôt sur les plus-values en capital.

Ainsi, personne ne pourra échapper aux regards du fisc et ne pourra lui opposer ce qu'on appelle, avec tant soit peu d'emphase, le mur de la vie privée.

On appelle « Inquisition » toute enquête vexatoire et arbitraire. En matière fiscale, le contribuable désigne encore sous ce nom cette collaboration forcée à laquelle il est astreint dans l'établissement de l'impôt. Le revenu véritable étant la base de la taxation, chacun est obligé de tenir un compte exact de ses recettes et de ses dépenses, s'il veut être en mesure de répondre aux questions des agents du Trésor. Le contribuable, sous des pénalités diverses, doit souscrire, dans des délais variables, des déclarations multiples, relativement à des questions qui lui paraissent le plus souvent obscures. Bien souvent, le contrôleur, saisi de la déclaration écrite, a besoin d'explications complémentaires. Il fait appel à l'assujetti. Ce dernier a le plus souvent l'impression d'être traqué par l'agent fiscal.

Aussi bien, un des principaux griefs que l'on fait aux impôts sur le revenu, c'est leur caractère inquisitorial.

« Comme en Angleterre, comme en Allemagne, comme en Suisse, comme partout, l'impôt sur le revenu a été mal accueilli en France, et la campagne hostile dont il est

l'objet depuis sa création, prend de plus en plus d'ampleur. Des masses populaires, comme des masses riches, monte une réprobation quasi unanime contre le nouveau système fiscal : On lui reproche son caractère inquisitorial.... et on réclame à grands cris le retour à des impôts forfaitaires basés sur des signes extérieurs. » (4).

Et encore : « Il y a chez l'agent du fisc un état d'esprit tout à fait analogue à celui du juge d'instruction ; de même que celui-ci juge a priori le prévenu coupable, de même, le contrôleur, en désaccord avec le contribuable, déclare ce dernier a priori fraudeur. » (5).

En quoi ces dispositions dites inquisitoriales peuvent-elles inquiéter les consciences droites ? répond-on. Attaquer l'inquisition fiscale, n'est-ce pas faire le jeu des fraudeurs ?

Il est facile de répondre que cet argument spécieux assimile malencontreusement le contribuable de bonne foi au déserteur de l'impôt :

« Plus les consciences sont droites, ayant pour goût et pour habitude la pleine lumière, plus elles répugnent aux immixtions obliques de l'Etat dans la gestion des entreprises, à sa mainmise occulte et continue sur tous les actes de la vie privée du citoyen » (6).

Tels sont les griefs que l'on adresse sous le nom d'inquisition, au nouveau système fiscal français.

« On constate, aux termes de toutes les délibérations qui, dans toutes les parties du pays, sont prises par les Chambres de commerce ou par des associations qualifiées d'industriels ou de commerçants » (car c'est du monde du commerce que s'élèvent les attaques les plus violentes), « la ferme volonté de ne pas tolérer plus longtemps un

(4) Pierre Bodin. Les projets de réforme fiscale. Bunod Paris 1922, p. 5.

(5) Proposition de loi Ancel, Chambre des Députés. Documents Parlementaires, n° 1311, 1923, t. II, p. 1645.

(6) Le Temps, 2 août 1923. Sophismes à surveiller.

système fiscal qui érige l'inquisition en règle générale, et qui, soupçonnant partout la fraude, se révèle comme une cause permanente de gêne et d'inquiétude pour les contribuables intéressés. »

« Il paraît incontestable que le grand mouvement contre l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est né de la volonté manifestée par l'administration d'é luder le choix du forfait (procédé qui limite considérablement l'étendue du contrôle, comme nous le verrons plus loin) offert au contribuable par la loi de 1917, volonté qui, il faut bien le dire, peut paraître conforme au texte, mais non à l'esprit de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 » (7).

« Dans les grandes maisons, le contrôleur va directement au service de la comptabilité ; dans les petites, le commerçant lui-même ou sa femme ou sa fille peuvent seuls renseigner l'agent du fisc, ils doivent interrompre leurs opérations, délaisser momentanément leur clientèle, pour répondre aux demandes qui leur sont adressées, circonstances d'ordre psychologique qui entraîne des heurts et des froissements » (8).

Inquisition fiscale a servi de cri de ralliement aux moyens et petits commerçants, dans la lutte qu'ils ont entreprise contre les nouveaux impôts, non seulement contre l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux, et l'impôt global sur le revenu, mais aussi contre la taxe sur le chiffre d'affaires, instituée par la loi du 25 juin 1920, comme impôt général de consommation et qui, en raison de la nature des faits constituant l'assiette, ne peut fonctionner sans comporter d'inquisition, tout comme les impôts directs sur les revenus.

(7) Proposition de loi Chappedelaine n° 5438, Chambre des Députés. Documents Parlementaires 1923, t. I, p. 183.

(8) Rapport Bokanowski sur le projet de loi du Budget 1923, n° 6627, Chambre des Députés 1923, t. III, p. 371.

En vue d'une atténuation de ces charges fiscales, la Confédération des groupements industriels et commerciaux appuyée par l'Union des intérêts économiques, a déclenché un mouvement dans lequel l'inquisition fiscale joue plutôt le rôle de prétexte.

A l'origine, le commerce, croyant à la possibilité de rejeter facilement la taxe sur le chiffre d'affaires sur le consommateur, avait préconisé la création de cet impôt. Mais ensuite, avec la crise économique, la répercussion de l'impôt s'est modifiée et le commerce a changé d'attitude. Il demande directement, non pas d'atténuer ses charges, mais le remplacement des impôts actuels par des taxes d'un recouvrement plus facile. Mais au fond il espère, par la disparition du contrôle, obtenir un réel dégrèvement.

Le mode de recouvrement souvent vexatoire, les formalités compliquées et gênantes, qu'il faut accomplir, ont provoqué une manifestation d'individualisme qui a cimenté le bloc des opposants aux nouveaux impôts. Les petits commerçants des campagnes, vérifiés par les agents des contributions indirectes, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, protestent contre cette sorte d'exercice qui vient les troubler dans leurs affaires et qu'ils appellent du nom méchant d'inquisition en souvenir des procédés honnis de la justice du Moyen-Age. La grande masse des petits détaillants ne s'astreint pas encore à tenir une comptabilité régulière qui faciliterait tous les rapports avec le fisc, en même temps qu'elle serait profitable au commerçant lui-même, lequel a toujours intérêt à être exactement renseigné sur la situation financière de son entreprise. Et puis, la lecture de feuilles d'impôt est délicate et compliquée pour les gens de faible instruction. La crainte qu'ils

ont de mal comprendre est augmentée par l'importance considérable des peines à encourir en cas d'erreurs.

Cet état d'esprit apparaît nettement dans l'exposé des motifs d'une proposition de loi déposée par plusieurs députés fidèles adhérents à l'union des intérêts économiques (9) : « Les modifications profondes que les circonstances vont nous contraindre d'apporter au régime fiscal, tant au point de vue de la quotité d'un certain nombre de taxes qu'à celui du mode de leur application, nous paraissent une occasion particulièrement propice pour donner à une catégorie importante de contribuables les légitimes satisfactions qu'ils attendent de notre esprit d'équité. »

« Excédés par la multiplicité des impôts spéciaux qui les frappe, dont certains constituent de véritables iniquités, les commerçants expriment tous les jours, avec une entière unanimité, dans leurs congrès, le désir de payer largement leurs contributions à l'impôt, à la condition que cessent les mesures vexatoires parfois ridicules et souvent inefficaces dont ils sont frappés... ».

« Le commerçant veut, encore une fois, payer largement et régulièrement, mais il demande de la clarté, de la simplification et de la liberté. »

Il faut dire aussi que le système fiscal actuel a bouleversé, comme toute nouveauté, des habitudes presque forcément chères, puisqu'elles étaient vieilles. Enfin toute réforme, même justifiée, lésant des intérêts, crée des mécontents :

L'ancien système fiscal français avait, comme on sait, pris naissance, tout au moins pour ce qui est des contributions directes, dans une belle époque d'individualisme, au cours de la Révolution française.

(9) Proposition de loi Victor Constant déposée à la Chambre des Députés le 9 juin 1922.

Nos quatre vieilles contributions directes étaient avant tout des impôts basés sur les signes extérieurs, particulièrement organisées pour éviter l'inquisition.

Quand le fisc veut éviter l'inquisition, il prend sa part directement sur le bien, sans entrer en contact avec les personnes, il ne s'attaque qu'aux richesses apparentes. Pour calculer le montant de la contribution, la base d'évaluation est choisie parmi les biens ou les indices de la richesse les plus visibles, par exemple, la maison, le champ, le loyer, ou le nombre des ouvertures d'une habitation : tel était le mécanisme de nos anciens impôts directs : contributions foncières, contributions personnelles mobilières, impôt des portes et fenêtres. La patente elle-même, l'impôt des professions, était évaluée à l'aide de faits ou de situations facilement saisissables : la nature de la profession, son importance évaluée d'après le nombre des machines et des ouvriers, le chiffre du loyer, l'importance de la population de la commune où la profession était exercée.

Au cours du XIX^e siècle, on s'est aperçu que ce système fiscal n'était guère satisfaisant au point de vue de la justice. En matière de patente, les inégalités de contribuable à contribuable, ont été mises en pleine lumière par M. Dumesnil, député, dans le rapport qu'il a fait au nom de la commission de législation fiscale, sur le projet qui devait devenir la loi du 31 juillet 1917, portant établissement des impôts cédulaires sur le revenu (10).

« Tel boutiquier modeste, lit-on dans ce document, supporte une lourde patente parce que ses marchandises sont abritées par des locaux d'une certaine importance ; dans la maison voisine, un courtier en dentelles anciennes,

(10) Chambre des Députés, n° législat. sess. de 1917. Annexe n° 3044, p. 33.

installé dans un petit magasin, réalise des bénéfices 20 fois plus forts et paie une patente bien moins élevée... A Marseille, un associé d'une grande maison d'achat gagne 150.000 francs et acquitte une patente de 145 francs, c'est-à-dire la même somme qu'un coiffeur dont les bénéfices sont de 2.800 francs... Dans une même petite ville, sept patentés, dont les revenus professionnels sont approximativement égaux, 4.000 à 4.500, sont imposés à des droits qui varient de 58 à 260 francs... »

Ces exemples expliquent le mouvement d'opinion qui s'était dessiné dans le pays et surtout au Parlement sur l'abolition des quatre vieilles contributions et leur remplacement par un impôt sur le revenu, a priori jugé plus équitable.

La crainte de l'inquisition n'était plus aussi aigüe qu'au lendemain immédiat de l'ancien régime, alors qu'on venait de subir les effets du pouvoir arbitraire des agents du roi ; d'ailleurs, avec l'évolution démocratique, cette crainte ne pouvait plus suffire à justifier le régime existant, car on s'était aperçu qu'il était surtout favorable aux classes fortunées.

Mais le fait qui a provoqué directement la réforme, c'est le besoin de nouvelles ressources fiscales. Les anciens impôts étaient supportables bien qu'injustes, parce qu'ils étaient légers. Avec l'accroissement des besoins du Trésor, on ne pouvait en accroître le rendement sans multiplier l'injustice au point de la rendre intolérable.

L'impôt ne doit pas seulement être commode, il doit aussi être juste. On connaît les quatre règles d'Adam Smith qui contiennent l'énoncé même des données constantes du problème de l'imposition :

La règle de la certitude : Toute taxe doit être certaine et non arbitraire, soit quant à la quotité perçue, soit quant au mode de perception.

La règle de l'économie : Quant à la perception il faut réduire au minimum les frais de perception.

La règle de la justice : Chaque contribuable doit participer aux dépenses de l'Etat en proportion de ses facultés.

La règle de la commodité : Tout impôt est incommode au contribuable ; il faut réduire cette incommodité au minimum.

Il semble que plus l'impôt est lourd, plus il est difficile de sacrifier la justice à la commodité.

Ainsi, si l'on voulait demander à la contribution des patentes ce que rapporte aujourd'hui l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il faudrait en multiplier les tarifs par des coefficients formidables et la conséquence serait le dégrèvement des gros contribuables aux dépens des petits.

En 1913, la contribution des patentes a produit : (part de l'Etat) 162.719.300 francs.

En 1923, (bénéfices et revenus de 1922) la cédule des bénéfices industriels et commerciaux a produit 1.044.300.500 francs (produit global des rôles émis au 31 décembre). Il faudrait donc appliquer à l'impôt des patentes le coefficient 6,5 pour obtenir environ le même produit, au cas où l'on supprimerait la nouvelle cédule pour revenir à l'ancienne contribution (11).

Or, par la multiplication de l'impôt des patentes, tous les contribuables seraient atteints d'un impôt 6,5 fois plus fort qu'avant la guerre.

La patente, en 1913, représentait un chiffre moyen

(11) La rigueur de ce calcul devrait être atténuée si on tenait compte du fait que l'impôt des patentes et celui des bénéfices industriels et commerciaux ne coïncident pas exactement. Certains contribuables qui payaient patente (par exemple les professions libérales) ne paient pas à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ; certains autres qui ne payaient pas patente (par exemple les imprimeurs de journaux) paient à cette cédule. La comparaison des produits est donc plus délicate à faire qu'il n'apparaît ici.

variable suivant les communes de 30 à 400 francs, réparti entre 1.300.000 patentables environ. Le montant de la cote variait surtout suivant la commune et dans les limites comprises entre 30, pour les plus petites communes et 400, de moyenne, pour les plus grandes.

L'impôt cédulaire est payé en très grosse partie par une minorité de contribuables dont le plus grand nombre réside dans les très grandes villes et notamment à Paris.

Par exemple, pour les bénéfices de 1921, 28.344 contribuables ont payé 434.586.700 francs sur un total de 751.862.400 francs, et la part du département de la Seine et des quatre autres départements que voici, dans lesquels se trouvent les plus grandes villes de France : Bouches-du-Rhône, Gironde, Rhône, Seine-Inférieure, s'est élevée à 479.251.951 francs avec 21 0/0 seulement du nombre des cotes individuelles, c'est-à-dire du nombre des contribuables, mais 57 0/0 du produit de l'impôt.

En 1921, 800.000 contribuables n'ont payé qu'une cinquantaine de millions à l'impôt cédulaire dont il s'agit ; avec la patente ils payaient autrefois une part proportionnellement beaucoup plus importante du produit total de la contribution.

Ainsi, devant l'accroissement considérable des besoins de l'Etat, par conséquent des impôts, on s'est trouvé en présence de cette alternative : ou bien sacrifier la justice, ou bien sacrifier la commodité.

Il a paru tout à fait impossible en présence de telles charges (25 milliards de recettes annuelles actuellement environ sont nécessaires à l'équilibre du budget) de faire passer la justice après la commodité.

Alors il a fallu chercher à savoir s'il était possible

D'autre part rien n'obligeait pour augmenter le produit à se borner à multiplier tous les tarifs par un coefficient unique. On aurait pu trouver de nouveaux critères ? et adapter ce vieil impôt aux conditions nouvelles du commerce et de l'industrie (on était déjà entré en cette voie en créant un régime spécial pour les grands magasins) mais de toute façon cela revenait à refondre complètement le système ancien déjà maintes fois retouché.

d'acclimater en France un régime fiscal forcément empreint d'un caractère inquisitorial.

L'impôt sur le revenu n'existe en France que depuis quelques années. A l'étranger, il est pratiqué notamment, en Angleterre, et en Allemagne depuis bien plus longtemps ; or, ces pays se sont très bien habitués à l'inquisition que nécessite l'évaluation du revenu. Pourquoi n'en serait-il pas de même en France ?

Les excès auxquels s'est livrée en Allemagne l'administration fiscale, cherchant à découvrir les ressources réelles des contribuables, sont bien connus.

En quelques exemples cités dans l'ouvrage de M. Ingenbleck (12) : « On demande à un commerçant : « Employez-vous le téléphone pour vos affaires privées, c'est-à-dire en dehors de vos affaires commerciales ? » Il répond : non ; mais quand on découvre qu'il a retenu une loge au théâtre par téléphone, on lui inflige une surtaxe. »

« On demande à un voyageur de commerce : « Combien dépensez-vous ordinairement pour vos tournées ? Combien dépensez-vous pour vos distractions ? Quelles sont vos autres dépenses ? »

Malgré cette inquisition, l'impôt sur le revenu en Allemagne a résisté à l'épreuve du temps. Tout ce qu'on a fait pour en atténuer le caractère vexatoire, c'est de permettre au contribuable de faire une déclaration. En effet, à l'origine, le fisc n'entendait pas s'en remettre au contribuable, ni même accepter sa collaboration dans l'établissement de l'impôt. Il l'accusait directement, à la suite d'un questionnaire serré, d'avoir tant de revenus et c'était ensuite au contribuable à faire la preuve de son

(12) L'impôt sur le revenu Bruxelles 1908 p. 224.

innocence, nous voulons dire, à prouver qu'il avait un moindre revenu.

En Angleterre, l'income tax, institué dès le commencement du XIX^e siècle, a soulevé dès l'origine une violente opposition et il fut supprimé pendant une bonne partie du XIX^e siècle. Il ne fut rétabli ensuite qu'à titre temporaire et n'est devenu une institution permanente qu'après une série de modifications.

Dès sa création, en 1799, on voit apparaître à Londres une foule de pamphlets parmi lesquels un grand nombre s'attaquent à l'inquisition fiscale, tel celui de Humphrey Hourglass : *The mouse-trap and the income tax : a tale supposed by anticipation to be written in the year 2.000 with an introductory allegory addressed to a man in office...*

En sens inverse, l'année suivante, en 1800, nous trouvons un pamphlet de Rickmann : « *W. Pitts-democracy manifested...* » qui proteste contre la discrétion obligatoire des fonctionnaires chargés de percevoir l'income tax :

« Je ne vois pas pourquoi on ne connaîtrait pas aussi bien la véritable situation pécuniaire d'un individu que la nuance de son habit ou la couleur de son teint. »

De même, Francis Newerbery (observations on the income tax. 1801 London) écrit : « La publicité est l'antidote du subterfuge et de l'évasion. »

C'est pour diminuer l'inquisition que l'on introduisit dans l'income tax une imposition distincte des différentes sources de revenus et que l'on en fit un impôt analytique composé de cinq impôts cédulaires. En effet, quand le fisc ne connaît qu'une des sources de revenu du contribuable en tel lieu, et que les autres sources sont révélées

à d'autres de ses agents ailleurs, il y a de grosses difficultés à ce que la fortune globale de l'individu puisse être entièrement reconstituée.

Dans le même but, le stoppage à la source, c'est-à-dire la perception entre les mains de la personne qui paie au contribuable son revenu, est largement adopté pour le recouvrement et l'évaluation même de l'impôt tax..

Si bien que les anciens griefs contre l'inquisitorial de l'impôt ont depuis longtemps disparu. C'est ce que constate le professeur américain Edwin R. A. Seligmann, dans son livre : *L'impôt sur le revenu*, p. 263 (13).

En France, on a soutenu longtemps, et certains soutiennent encore, une théorie dont l'inventeur est M. de Parieu, dans son traité des Impôts, d'après laquelle il y aurait incompatibilité entre le tempérament national français et l'impôt tant soit peu inquisitorial.

M. de Parieu formule ainsi cette théorie dans son chapitre intitulé : « Lois d'existence et d'organisation des impôts sur le revenu » :

« Révéler sa fortune à ses concitoyens, subir quelques contrôles, peut-être parfois arbitraires de la part des magistrats de sa localité est plus tolérable aux mœurs de la race germanique qu'à celles de la race néo-latine. »

Cette théorie fut combattue dès son apparition, vers 1857, par M. H. Passy.

Lorsqu'il fut question en 1871 d'établir l'impôt sur le revenu, en vue de procurer à l'Etat des ressources dont il avait besoin dans la liquidation de la guerre franco-alle-

(13) Traduction française W. Oualid Paris Grard 1913.

mande de 1870-1871, l'opposition de M. Thiers et d'un certain nombre de parlementaires fit échouer le projet de réforme de nos anciens impôts directs. Parmi les parlementaires qui s'unirent à M. Thiers et le soutinrent de leurs discours, nous en trouvons certains qui formulèrent expressément la loi énoncée par de Parieu.

Quant à Thiers, le 20 juin 1871, il proclama une première fois, en quelques mots, sa répugnance envers cet impôt déplorable, « cet impôt de discorde, qui est tout simplement la taille de l'ancien régime et la taille en temps de révolution. »

C'est dans son discours du 26 décembre 1871 qu'il porta au projet son dernier coup. Il reprocha surtout à l'impôt sur le revenu d'être arbitraire. Thiers attaqua la réforme, semble-t-il, avec quelque préjugé.

C'est M. Clapier qui, au cours de la même discussion, rappela les idées de de Parieu :

« Nous ne sommes pas un pays à inquisition, nous répugnons à entrer dans le détail des affaires privées et plutôt que d'établir dans toute chose un traitement adéquat à la situation de chacun, nous faisons une cote mal taillée, qui ne blesse trop profondément personne ».

La vieille théorie de Parieu, basée sur des considérations d'ordre psychologique un peu fragiles, n'a pas cessé d'être à la mode, bien qu'il soit difficile de la prendre bien au sérieux.

Quoiqu'il en soit, les circonstances ont exigé une refonte du système fiscal français. C'est un fait que l'impôt sur le revenu est à sa base et il n'apparaît pas qu'il puisse être question de longtemps de le supprimer. Nous avons vu, d'autre part, à la fois que, pour que la justice

soit satisfaite, il fallait que les nouveaux impôts soient établis sur des bases sûres et que pour cela il était indispensable que le fisc eut des moyens de contrôle. Mais alors on a crié à l'inquisition et l'impôt en principe juste devenait incommode. En diminuer le caractère inquisitorial, c'est donc aller à l'encontre de cette incommodité. C'est par conséquent une chose infiniment souhaitable.

On prétend avoir récemment établi que l'annonce des réformes de nature à renforcer l'inquisition (création du bordereau de coupons) a provoqué la vente en masse, de la part de porteurs étrangers, de titre de rente français : ce résultat regrettable est dû à l'incommodité d'une méthode qui peut, par ailleurs, être tout à fait juste.

L'objet de la présente étude est précisément de rechercher les moyens employés, dans notre système fiscal, pour éviter l'inquisition.

Sans doute, l'inquisition est surtout le fait des impôts directs qui, portant sur des situations permanentes, comportent nécessairement un contact beaucoup plus étroit entre le fisc et la personne du contribuable, mais tout contact entre ces deux personnes n'est pas forcément évité dès que l'on prend pour base de l'impôt des faits accidentels ainsi qu'il en est dans les impôts indirects. C'est pourquoi nous devons jeter aussi un coup d'œil sur cette branche de nos impositions.

Mais auparavant, nous devons tracer les données générales qui président à toute tentative d'atténuation de l'inquisition et examiner d'une manière théorique l'inquisition dans le mécanisme de l'impôt et les moyens de l'éviter.

CHAPITRE PREMIER

Généralités sur l'inquisition dans le mécanisme de l'impôt et les moyens de l'éviter

L'inquisition consiste donc dans une immixtion des agents du fisc dans les affaires des contribuables. Cette immixtion a pour cause la nécessité d'évaluer les facultés contributives des assujettis. Elle se manifeste par des investigations plus ou moins vexatoires suivant les cas, des questions posées aux individus, le pouvoir d'exiger la production de certaines pièces, livres de comptes, factures, le pouvoir d'exiger la prestation du serment de la part des personnes imposables, le pouvoir même de provoquer le témoignage des tiers.

Ainsi caractérisée, l'inquisition fiscale apparaît à un moment bien déterminé, dans le mécanisme de l'impôt : au moment où il s'agit de faire la preuve des situations ou des faits générateurs de la créance du Trésor.

Dans le mécanisme de l'impôt, il y a deux éléments bien distincts :

Tout d'abord, comme il s'agit d'obtenir de la part d'un individu dit le sujet d'impôt, une prestation pécuniaire qu'il doit payer au moyen d'une richesse que l'on appelle l'objet de l'imposition, il est indispensable, pour calculer la quantité de cette richesse que l'individu est tenu de

fournir, de prendre une base de calcul. Cette base de calcul, c'est la base d'évaluation, qu'on appelle aussi l'« assiette ».

C'est, soit une propriété, soit une situation juridique, soit un fait ou une série de faits, d'après lesquels l'impôt sera calculé au moyen de l'application d'un certain pourcentage, du montant évalué en argent, de la base choisie.

Le deuxième élément dans le mécanisme de l'impôt, c'est la détermination de l'assiette, dans tel cas concret. Il s'agit de préciser à quel chiffre s'élève la valeur exprimée en argent de la propriété ou du fait pris pour base d'évaluation. Le législateur pose, en cette matière, pour chaque impôt, des règles générales. Comme on le voit, c'est une question de preuve. Dans le débat que peut s'élever entre le fisc et l'assujetti, le législateur peut, ou bien autoriser tous les moyens de preuve et mettre la charge de la preuve à telle partie qu'il lui plaît, ou bien limiter les moyens de preuve et mettre la charge de la preuve aux agents du fisc.

Suivant la liberté dont on jouira en matière de preuve, suivant la personne à qui incombera la charge de la preuve, on aura plus ou moins d'inquisition.

Mais, au préalable, si la base d'évaluation qui a été choisie est un objet ou un fait très concret ou très visible et facile à déterminer, l'opération de la preuve sera forcément très simplifiée et cessera d'être vexatoire. On peut donc poser, en principe, qu'il y a deux moyens d'éviter l'inquisition fiscale :

1° En choisissant pour l'assiette de l'impôt des éléments faciles à déterminer ; c'est le résultat que l'on obtient en adoptant le système dit des signes extérieurs :

loyer, nombre des portes ou des fenêtres, importance de la population dans la localité où le contribuable exerce une profession, etc...

2° Quelle que soit la base d'évaluation choisie, en aménageant l'opération de la preuve de façon qu'elle ne soit pas gênante pour le contribuable, — et on arrive à ce résultat :

a) Soit en limitant les moyens de preuve (par exemple interdire de se servir de tout écrit provenant du contribuable lui-même ou des tiers et n'accepter que les actes officiels émanés des administrations publiques ; — pour ce qui est de la preuve par témoins, la prohiber complètement ; — interdire également de provoquer l'aveu du contribuable, à plus forte raison son serment ; — interdire l'usage des présomptions, ou tout au moins en autoriser quelques-unes seulement définies par le législateur et qui pourront ou bien être appréciées librement, ou bien, au contraire, comporter une conclusion irréfragable ; — enfin, limiter ce que l'on pourrait appeler la descente sur les lieux ou la constatation directe, notamment par le moyen de l'interdiction de toute visite domiciliaire).

b) Soit en mettant la preuve exclusivement à la charge des agents du fisc, le contribuable n'ayant plus qu'à dénier leurs allégations.

Il faut se souvenir qu'étant donné la nature administrative de l'opération de taxation, les agents du fisc ont le pouvoir de déterminer d'office la créance du contribuable et de délivrer eux-mêmes un titre exécutoire, sans avoir besoin de recourir à un juge. Lors donc qu'un litige s'élève, c'est le contribuable qui est demandeur devant le tribunal, et ce serait normalement à lui à faire la preuve

du bien fondé de sa requête et de l'erreur commise par l'administration. Le législateur pourra le décharger de cette obligation et lui accorder le droit de contester purement et simplement la décision des agents du Trésor.

Suivant le pays, le mécanisme de l'impôt est organisé d'après des types divers. Il nous reste à examiner s'il est possible de classer ces systèmes du point de vue des principes généraux que nous venons d'indiquer.

Disons tout de suite que ce classement est particulièrement délicat, les divers systèmes chevauchant les uns sur les autres. En ce qui concerne la base d'évaluation, on distingue le système dit des signes extérieurs et celui de la constatation directe.

Peut-on dire schématiquement que la première classe comprend les impôts réels, la seconde les impôts personnels ?

Quand il s'agit de réalité dans l'impôt, ou de signes extérieurs, le choix de la base d'évaluation est toujours guidé par ce principe en vertu duquel ce sont des éléments objectifs qui constituent l'assiette de l'impôt. L'impôt réel est celui qui frappe la matière imposable sans tenir compte de la personne du contribuable, de sa situation ou de son degré d'aisance. Ainsi, un impôt sur le revenu foncier frappe une terre d'une manière toujours uniforme, qu'elle soit grevée d'hypothèques ou non, qu'elle fasse partie d'un patrimoine important ou modique. De même dans le système des signes extérieurs, dans lequel l'impôt est toujours forcément réel, la contribution est calculée au moyen de certaines valeurs très ostensibles.

Dans l'impôt personnel, on vise les biens mais en tenant compte du contribuable qui en jouit et du degré

d'aisance qu'ils lui procurent. Ce sont là des éléments très subjectifs mais les signes extérieurs peuvent encore jouer un rôle : par exemple, les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse du contribuable, possession d'une automobile d'un yacht de plaisance peuvent encore jouer un rôle, soit comme simple élément d'appréciation, soit comme présomption légale.

S'agissant du mode de preuve de l'assiette on trouve le système du forfait mais on lui oppose deux autres systèmes : celui de la déclaration contrôlée et celui de la taxation d'office.

Au point de vue de la preuve, le système du forfait consiste dans une présomption légale établie par un texte précis et qui ne peut être attaqué ni par le contribuable, ni par l'administration. A la règle que chaque fois que se produit un fait qui fonde une obligation à l'impôt, l'impôt qui y correspond exactement doit être exigé, les lois d'impôt établissent quelques exceptions en permettant ou en ordonnant dans des cas déterminés la réunion de toute une série de cas d'imposition en un seul acte d'évaluation ayant pour base une moyenne. Le but est principalement de simplifier l'opération administrative et d'en réduire les frais. C'est aussi d'épargner aux parties le retour fréquent d'obligations et de contrôles incommodes.

Si l'assentiment du fisc et du contribuable est nécessaire en vue de rendre la taxation forfaitaire et que par suite il existe une sorte de contrat, on est en présence d'un abonnement. C'est une convention qui intervient entre l'administration et les redevables, par laquelle on fixe à une somme déterminée et pour un temps limité le montant de certains droits qui sont à la charge de ces der-

niers (1). Ainsi, en vertu de la loi des 16-17 avril 1924 les petits commerçants et industriels français ont la faculté, ainsi que l'administration, de conserver l'évaluation du chiffre d'affaires faite au cours d'une année, pour l'année suivante et de s'abonner en quelque sorte à l'impôt tel qu'il a été déterminé à un moment donné.

En dehors du forfait, nous avons parlé du système de la déclaration contrôlée et de celui de la taxation d'office. Ces deux systèmes visent à la constatation directe de la base d'évaluation en principe par tous les moyens de preuve. Cependant, il est bien rare que la preuve soit entièrement libre en matière fiscale ; ainsi la preuve par témoins est souvent rejetée à raison du caractère confidentiel de l'opération (2). Certains pays répugnent au serment.

La différence qu'il y a entre la déclaration du contribuable et la taxation administrative réside (3) dans ce fait que dans le premier de ces deux systèmes le contribuable collabore en principe avec l'administration dans l'établissement de sa contribution.

Dans ces deux derniers systèmes la question de la charge de la preuve offre le plus grand intérêt, car les faits à prouver ne sont pas toujours très concrets ni très ostensibles. Aussi bien d'ailleurs dans le système de la déclaration que dans celui de la taxation administrative, on peut mettre la preuve à la charge du contribuable ou à la charge de l'administration, l'intervention de la déclaration n'ayant pas nécessairement l'effet de déplacer la charge de la preuve.

Ces données générales valent aussi bien pour les impôts directs que pour les impôts indirects. Ces deux sortes

(1) Fuzier-Herman (Répertoire de Droit Français au mot abonnement).

(2) Toutefois, toutes les déclarations qu'on impose à des tiers sont bien en quelque sorte des preuves testimoniales. Cette preuve est aussi largement admise en matière de contributions indirectes et en particulier pour la douane. Les pièces réclamées ne sont au fond que des affirmations de témoins : or, elles font foi jusqu'à preuve contraire et même souvent jusqu'à inscription de faux.

(3) Ne peut y avoir collaboration sans déclaration : c'est le cas où un contribuable présente sa comptabilité pour prétendre ne rien avoir à déclarer.

d'impôts correspondent à deux méthodes d'impositions qui se ramènent au fond à celle dite des signes extérieurs et à celle dite de la constatation directe. L'impôt indirect, c'est un impôt sur la dépense, c'est-à-dire sur un signe extérieur de la richesse, l'impôt direct vise, au contraire, à déterminer directement les éléments de la fortune du contribuable pour la taxer en conséquence. Mais plus précisément, l'impôt direct, étant celui qui atteint chez le contribuable des éléments ayant un caractère durable, comme la propriété ou la profession, l'impôt indirect, au contraire, porte, non pas sur des faits particuliers ou des actes intermittents. Dans les deux cas, la base d'évaluation choisie peut aussi bien être ostensible que cachée ; la seule différence c'est que dans un cas c'est une situation, dans l'autre, c'est un fait. Mais la perception d'un certain revenu au moyen de l'exercice de telle profession, n'est guère plus difficile à déterminer que la fabrication de telle quantité de produit dans une usine. On comprend donc que dans les deux cas on puisse faire appel pour la preuve soit à des présomptions légales, soit à des forfaits ou à des abonnements et qu'il y ait également lieu d'éviter l'inquisition.

La taxe sur le chiffre d'affaires est en France l'impôt indirect qui est naturellement destiné à provoquer le plus d'inquisitions (4). A cet égard il n'a rien à envier aux impôts directs. Le fait qu'au lieu d'être établie par la voie d'un rôle nominatif, comme en matière de contribution directe, la taxe sur le chiffre d'affaires soit perçue dès que l'assiette de l'impôt est déterminée ne peut avoir aucune influence directe sur les données du problème de l'inquisition.

Toutefois, dans l'impôt indirect l'inquisition est bien

(4) Au point de vue du nombre des assujettis tout au moins : les brasseries, raffineries, distilleries sont soumises à un régime spécial où l'inquisition est bien plus poussée et plus astreignante.

atténuée du fait du choix de la base d'évaluation. Comme l'impôt est basé sur des faits, qui sont généralement très nettement précisés, par exemple, le passage d'une denrée à une frontière, la preuve de ce fait ne conduira pas, en principe, à une immixtion dans toutes les affaires du contribuable comme lorsqu'il s'agit de déterminer, par exemple, le revenu global de ce dernier.

Voici donc quelles sont les possibilités que tout système fiscal offre en général à l'inquisition ou à la lutte contre l'inquisition.

Nous devons examiner quelle est actuellement la situation précise du système fiscal français à cet égard. Nous suivrons dans cette étude le plan suivant, où les principaux impôts sont classés suivant la plus ou moins grande prise qu'ils offrent à l'inquisition.

IMPOTS DIRECTS :

A) Réels

A) Cédulaires sans déclaration.

- a) impôt foncier.
- b) impôt sur les bénéfices agricoles.

B) Cédulaires avec déclaration.

Déclaration d'un tiers :

- a) impôt sur le revenu mobilier des sociétés.

- b) impôt sur le revenu des créances.

- c) impôt sur les salaires.

Déclaration de l'intéressé :

- d) impôt sur le revenu de professions industrielles et commerciales.

- e) impôt sur le revenu de professions non commerciales.

B) Personnel C) Impôt global sur le revenu.

IMPOTS INDIRECTS :

Impôt sur le chiffre d'affaires.
(*Comportant déclaration :*)

CHAPITRE II

La contribution foncière

Le revenu du capital immobilier est atteint par deux cédules dans notre nouveau système fiscal d'impôt direct :

2° La cédule des propriétés non bâties.

1° La cédule des propriétés bâties.

Ces deux cédules ne sont que l'ancienne contribution foncière qui, en 1890, a été subdivisée en contribution foncière des propriétés bâties et contribution foncière des propriétés non bâties.

Ces deux cédules distinctes ont de grandes ressemblances tant au point de vue de la base d'évaluation qui a été choisie, qu'au point de vue du mode de détermination de cette base.

Pour ce qui est de la base d'évaluation, les deux impôts sont des impôts réels, la base d'évaluation est la valeur locative de la propriété.

« On doit entendre par revenu net (1), le prix de loyers que le propriétaire tire de ses immeubles lorsqu'il les afferme, ou, s'il les exploite lui-même, celui qu'il pourrait en tirer en cas de location. Le revenu net à déterminer

(1) L'instruction du 31 décembre 1908 citée ici porte bien « revenu net. » C'est revenu brut qu'il faudrait lire. En effet le revenu net est obtenu en déduisant du montant du loyer (réellement touché ou qu'il serait possible de toucher) les frais d'entretien et la valeur du dépérissement. C'est ainsi que le revenu cadastral comme nous le verrons plus loin qui prétend être un revenu *net* n'est que des 4/5 du revenu tel qu'il résulte des baux.

n'est donc autre chose que la valeur locative réelle des propriétés non bâties. »

De même, pour les propriétés bâties, la base d'évaluation est la valeur locative de l'immeuble.

Le fisc ne se préoccupe donc en principe que de l'intérêt qu'est susceptible de procurer un bien foncier, abstraction faite de la personne qui le perçoit.

L'inquisition fiscale n'a pas naturellement l'occasion de se manifester, s'agissant de revenus de la propriété foncière. Les profits que l'on tire d'une terre ou d'une maison ne peuvent être cachés. Ce sont des biens ostensibles, tout le monde sait à peu près ce qu'ils rapportent à leur propriétaire. Mais, ce que l'on ne sait pas, c'est si le propriétaire a des créanciers hypothécaires. Dans un impôt vraiment réel, le fisc n'aurait pas à se renseigner sur ce dernier point, mais la contribution foncière comporte une certaine part de personnalité, depuis qu'elle est incorporée dans notre système d'impôt sur le revenu qui se préoccupe d'atteindre les facultés contributives véritables de chacun.

La loi du 29 mars 1914 avait réorganisé l'impôt foncier des propriétés non bâties. Elle n'avait prévu aucune déduction pour les charges hypothécaires grevant ces propriétés. L'article 42 de la loi du 31 juillet 1917 qui a créé les impôts cédulaires sur les revenus donne au propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque à la garantie d'une créance le droit d'obtenir le dégrèvement de l'impôt foncier afférent à cet immeuble, jusqu'à concurrence de la fraction de cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de ladite créance. »

Il faut faire ici une observation.

L'existence d'un passif hypothécaire n'exerce aucune influence sur la base d'évaluation qui sert aux calculs de la contribution foncière. En effet, les dettes en question ne sont pas déduites de la valeur locative avant qu'on applique à ladite valeur le taux de la contribution, mais c'est, comme dit l'article 42, de l'impôt foncier calculé sans tenir compte de ces dettes que l'on déduit une somme correspondant à la taxation d'un revenu égal aux intérêts de la créance.

Voici maintenant une autre manifestation de la personnalité dans l'impôt foncier. En vertu de l'art. 52 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par la loi du 25 juin 1920, chaque contribuable a droit sur tous les impôts cédulaires et notamment sur l'impôt foncier :

1° Si son revenu global n'est pas supérieur à 10.000 fr., à une déduction de 7 fr. 50 0/0 du montant de l'impôt pour chaque personne à sa charge jusqu'à la 2° et de 15 0/0 pour chacune des autres personnes, à partir de la 3°.

2° Si son revenu total est supérieur à 10.000 fr., une réduction de 5 0/0 pour chacune des trois premières personnes à sa charge et 10 0/0 pour chacune des autres.

Enfin, l'art. 48 de la loi du 31 juillet 1917 accorde pour tout propriétaire exploitant pour son propre compte une remise de l'impôt foncier jusqu'à concurrence de l'impôt afférent à un revenu imposable de 200 frs, lorsque le revenu imposable de l'ensemble des propriétés non bâties qui lui appartiennent n'excède pas 400 frs et que son revenu total n'est pas supérieur à 1.250 frs.

Comme la déduction des dettes, les autres déductions ou les remises n'interviennent pas dans le calcul de la base d'évaluation.

De même, l'article 31 de la loi du 9 mars 1918 accorde une remise sur la contribution foncière au propriétaire dont les commissions arbitrales ou la loi a exonéré les locataires de leurs loyers ou leur en a accordé une réduction.

Enfin, un certain nombre de faits ont de tout temps été susceptibles de justifier une remise de la contribution. On peut citer : la perte du revenu de la propriété, par suite d'intempéries (loi du 15 septembre 1807, art. 37) id. l'incendie (même loi, art. 38), le phylloxera (Conseil d'Etat du 26 juillet 1895, rec. p. 604).

Aucun de ces éléments ne joue un rôle dans la détermination même de la base d'évaluation. Celle-ci est toujours la valeur locative envisagée d'une manière très objective. Les modes de détermination de cette valeur locative, la preuve qui doit en être faite, n'ont, par conséquent, aucuns caractères inquisitoriaux. Quant aux causes de dégrèvement et de remise, elles nécessitent, au contraire, une déclaration du contribuable et la preuve à faire est forcément plus délicate.

Enfin, les contribuables peuvent réclamer dans certaines conditions contre l'évaluation faite par l'administration de la valeur locative ; ces réclamations doivent être appuyées de justifications dont nous aurons à déterminer l'étendue, afin de rechercher si elles n'ont pas un caractère inquisitorial.

La détermination de l'assiette de la contribution foncière, c'est-à-dire la recherche de la valeur locative des propriétés, a lieu d'une façon différente pour la propriété non bâtie ou pour la propriété bâtie.

On sait que cette détermination donne lieu à la confec-

tion du cadastre. Mais le revenu qui est porté à la matrice cadastrale n'est pas précisé pour les deux natures de propriété dans les mêmes conditions.

Pour la propriété non bâtie, elle est déduite du prix des baux et des déclarations de locations verbales en cours, pour les propriétés qui sont louées ; elle est calculée à l'aide d'un tarif établi par nature de cultures, lorsque les immeubles sont exploités par leur propriétaire.

Le tarif par nature de cultures est établi au moyen d'une comparaison entre les baux pratiqués pour telle sorte de terres, en vue de déterminer une valeur locative moyenne. D'ailleurs, à la valeur locative qui est déduite directement on peut faire subir aussi certaines augmentations ou diminutions à l'aide des indications données par le tarif établi suivant les natures de cultures.

Ce qui nous importe, c'est que l'administration n'a pas le droit de provoquer des déclarations des propriétaires intéressés. Il n'a pas d'autre moyen de preuve que ceux fixés par loi, et qui consistent essentiellement, d'une part, dans la communication des baux par l'administration de l'enregistrement, et, d'autre part, par les évaluations et appréciations qui sont suggérées à l'agent du fisc par la commission communale composée du maire et de cinq classificateurs chargés de l'assister.

C'est, en effet, un principe bien établi que celui en vertu duquel l'administration ne peut pas utiliser d'autres moyens de preuve que ceux indiqués par la loi et ne peut astreindre qui que ce soit à lui fournir des renseignements, tant que la loi ne l'a pas ordonné.

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 1^{er} juin 1922 (Grosjean, Hte-Savoie) a fait application de ce principe, aux

dépens d'un contribuable qui formulait une réclamation.

« Arrêt.

« Considérant que, d'après l'art. 29 de la loi du 21 avril 1832, le réclamant doit faire connaître dans les dix jours à partir de la notification qui lui est faite du dépôt du dossier de sa réclamation à la préfecture, s'il entend recourir à l'expertise, qu'ainsi la loi réserve au réclamant la possibilité d'user d'une mesure d'instruction contradictoire, de nature à établir, avec toutes les garanties désirables, si sa déclaration est fondée, et que, d'autre part, aucune disposition de ladite loi n'a prévu la preuve faite par témoins.

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur Grosjean n'a pas, dans le délai précité, demandé l'expertise ; que, dès lors, il n'est pas fondé à prétendre que le Conseil de préfecture ne pouvait statuer sans avoir entendu les témoignages qu'il invoquait. »

Voici encore une application du même principe. Dans un arrêt du Conseil d'Etat du 20 avril 1923 (Sommier, Seine-et-Marne).

Il s'agissait d'une demande en revision d'une évaluation en application de l'article 13 de la loi du 29 mars 1914 dont nous reparlerons plus loin.

L'arrêt a été rendu sur un recours pour excès de pouvoir introduit contre une décision par laquelle le ministre avait rejeté une demande en révision :

Extrait de l'arrêt,

« Considérant que le sieur Sommier soutient en outre, que la décision attaquée a été prise sur une procédure irrégulière, qu'en effet, l'expertise demandée n'a pas été ordonnée...

« Considérant qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne prévoit le moyen d'instruction..... indiqué ».

Pour les propriétés bâties, la loi n'a point indiqué la voie à suivre pour évaluer la valeur locative.

D'après la pratique administrative, les procédés à employer sont analogues à ceux en usage pour la propriété non bâtie :

On se sert du prix du bail communiqué par l'administration de l'enregistrement ou bien on procède par comparaison des propriétés entre elles.

Ainsi, le fisc n'a pas le droit de s'enquérir auprès du contribuable lui-même, de provoquer des explications, de faire intervenir des témoins, de faire procéder à une expertise, etc...

Mais la loi du 22 mars 1924, dont les art. 45 à 48 sont relatifs à une révision exceptionnelle des évaluations foncières, met à la charge des propriétaires d'immeubles bâtis une obligation nouvelle. Ces contribuables devront adresser au contrôleur des contributions directes du lieu de leur situation dans les six premiers mois de 1924 une déclaration écrite indiquant au jour de la production le nom des locataires de chaque immeuble et le montant des loyers payés par chacun d'eux.

Toute infraction à ces prescriptions donnera lieu à l'application d'une amende de 100 frs, décimes compris, qui sera encourue autant de fois qu'il sera relevé d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements fournis.

Les propriétaires déclareront les loyers portés dans les baux qui sont enregistrés obligatoirement, et ceux fixés dans les locations verbales qui sont sujets à déclaration,

dès que le prix excède 2.000 frs à Paris et 1.000 frs dans les autres localités. Mais si le propriétaire a trompé l'enregistrement, en faisant une contre-lettre à son bail, ce n'est pas l'administration des contributions directes qui pourra découvrir cette fraude, car elle ne dispose d'aucun autre moyen pour contrôler la déclaration du propriétaire que les registres de l'enregistrement.

Non seulement les procédés d'évaluation sont très respectueux de la liberté du contribuable par ce fait qu'ils reposent uniquement sur un système de signes extérieurs : l'enregistrement du bail, la comparaison, etc..., mais en outre le législateur a introduit un véritable forfait en ce qui concerne les déductions à faire subir à la valeur locative en vue d'en tirer le revenu net qui échoit au propriétaire. Les frais d'entretien, de la propriété non bâtie, curage des fossés, réfection des chemins, etc..., sont évalués forfaitairement à $\frac{1}{5}$ de la valeur locative.

Pour les propriétés bâties, la déduction est de $\frac{1}{4}$, pour les maisons, et de $\frac{2}{5}$ pour les usines.

Enfin, le législateur a édicté un autre forfait : il consiste dans ce que l'on appelle la fixité des évaluations cadastrales.

La valeur locative des propriétés bâties et non bâties est évaluée périodiquement ; une fois que l'évaluation est faite, elle ne peut plus être discutée, pendant 20 ans, pour la propriété non bâtie et pendant 10 ans, pour la propriété bâtie. Il y a véritablement un forfait, car ni le contribuable, ni l'administration ne peuvent plus discuter l'évaluation au cours de cette période de 10 ou de 20 ans, si ce n'est dans des circonstances exceptionnelles.

Le législateur peut d'ailleurs souverainement décider

qu'une révision exceptionnelle aura lieu à telle ou telle date. C'est ce qu'il a fait par la loi du 22 mars 1924.

En effet, la fixité des évaluations cadastrales présente de graves inconvénients, en période d'instabilité monétaire. Aujourd'hui, les valeurs locatives qui n'ont pas été révisées depuis la période d'avant guerre, sont loin de correspondre à la réalité.

Pour les déductions, remises, révisions exceptionnelles ou pour les réclamations contre les évaluations, le contribuable doit fournir une déclaration ou rapporter au tribunal des justifications à l'appui de sa requête.

Lorsqu'il s'agit d'une révision exceptionnelle de la propriété bâtie, à la suite d'une dépréciation générale de ces propriétés dans une commune, (art. 8 de la loi du 29 mars 1914), le ministre des Finances est compétent pour statuer sur cette demande et déterminer s'il y a lieu de procéder à la révision. La révision est effectuée suivant les règles normales. Pour la demande en révision, le contribuable n'a à faire la preuve que des circonstances exceptionnelles qui, d'après la loi, peuvent motiver l'opération.

Mais en outre il peut y avoir une demande en révision provoquée par le maire, pour l'ensemble de la commune.

Pour une réclamation contre l'évaluation de la valeur locative de telle ou telle propriété, ou contre les résultats d'une révision, le contribuable doit faire la preuve que sa terre a été mal classée, en raison de sa nature, en vue de l'application du tarif dressé par nature de cultures. Mais cette preuve ne peut pas être établie par tous les moyens ; l'expertise est admise, mais la preuve par témoins est écartée. (Voir l'arrêt du Conseil d'Etat du 1^{er} juin 1922 ci-dessus cité).

Pour la déduction des intérêts des dettes hypothécaires, le législateur oblige l'administration à accorder la déduction dès que le contribuable a produit à l'appui de sa demande de dégrèvement la quittance des intérêts revêtue du timbre mobile constatant le paiement de l'impôt sur le revenu des créances institué par l'article 38 de la loi du 31 juillet 1917.

Les sociétés de Crédit Foncier ont été exemptées de l'impôt sur le revenu des créances en vue d'éviter un double emploi. Il s'ensuit que leurs emprunteurs ne peuvent produire à l'appui de leur demande en dégrèvement des quittances revêtues des timbres dont il s'agit. L'administration avait commencé par refuser le bénéfice de la déduction, en se fondant sur le texte de la loi de 1917. Mais le Conseil d'Etat a jugé que l'absence de timbre n'était pas de nature à faire perdre à ces personnes le bénéfice du dégrèvement (arrêt du 28 juillet 1921, 3 février et 21 juillet 1922 D. D. 1922 3.45).

A l'étranger, la détermination du revenu foncier a lieu souvent dans des conditions plus inquisitoriales.

En Allemagne, dans l'impôt d'Empire sur le revenu créé par les lois du 29 mars 1920, le revenu de la propriété foncière est déterminé à l'aide de la déclaration du contribuable.

En outre, la loi du 31 décembre 1919, modifiée par celle du 22 décembre 1920, qui a institué le Reichsnotopfer ou impôt sur la détresse de l'Empire, donne à l'administration, pour l'assiette de cette contribution, en ce qui concerne n'importe quelle espèce de revenu, des moyens de contrôle extrêmement puissants et notamment :

Le droit de consulter les livres de comptes du contribuable ;

- Le droit de déferer le serment ;
- De faire des visites domiciliaires ;
- De se faire communiquer les noms des clients des banques ;
- D'ouvrir les coffre-forts ;
- De recevoir les renseignements des tiers ;
- De consulter leurs livres.

Ces procédés sont applicables aux autres impôts directs en vertu du Reichsabgabenordnugg du 13 décembre 1919.

La déclaration du contribuable lie l'administration tant que celle-ci n'a pas provoqué les explications de l'assujetti. L'administration est obligée d'accepter la collaboration d'une commission d'évaluation dans laquelle siègent des contribuables. Mais l'intervention de cette commission a été écartée pour certains impôts extraordinaires dont on a voulu hâter le recouvrement...

Les mêmes méthodes sont employées en Autriche, en vertu de la loi du 21 juillet 1920 qui édictent un prélèvement sur le capital, s'agissant de l'évaluation de toute espèce de biens, notamment des capitaux immobiliers.

En Italie, le revenu foncier est connu par la déclaration du contribuable contrôlée par l'administration.

Les décrets-lois du 24 novembre 1919 et 22 avril 1920 qui créent un impôt sur le capital donnent à l'administration des moyens de contrôle extrêmement puissants, et consistant dans le droit de déferer le serment, de se faire communiquer les livres de comptes, de se renseigner auprès de certains tiers : les banquiers et les officiers ministériels. L'administration des finances italienne, peut tenir compte, non seulement des éléments constitutifs du

patrimoine considéré isolément, mais aussi du genre de vie et du train de maison du contribuable. Elle peut donc ainsi user des présomptions.

En Angleterre, la valeur locative est connue par la déclaration, non pas du propriétaire, mais du redevable du loyer ou fermage qui doit faire connaître tous les trois ans le montant brut du revenu foncier de la propriété qu'il occupe. Une déduction forfaitaire de $\frac{1}{8}$ pour les terres et $\frac{1}{6}$ pour les maisons est admise en représentation des frais d'entretien.

Les déclarations sont vérifiées et corrigées, s'il y a lieu, par des agents fiscaux.

Le contribuable a le droit de discuter le forfait de la déduction de $\frac{1}{8}$ et de $\frac{1}{6}$, sauf à démontrer que cette déduction est insuffisante.

Ainsi, il apparaît bien qu'en France l'établissement de l'impôt foncier a lieu de la façon qui semble la plus commode pour le contribuable.

Cette commodité résulte de la nature même de la source de revenu taxé. Le capital foncier est suffisamment ostensible pour que tout contrôle gênant soit inutile. Il a notamment été possible d'écarter la déclaration du contribuable ou de ne l'admettre que lorsque ce dernier désire obtenir un avantage. On a pu se passer de la déclaration qui est la meilleure des sources de renseignement, non pas tant en elle-même que parce qu'elle amorce l'interrogatoire du contribuable, et dès lors l'inquisition a bien plus de chances d'être évitée.

Voici un autre impôt dans lequel la déclaration est absente : c'est la cédule des bénéfices agricoles.

CHAPITRE III

La cédule des bénéfices agricoles

Le produit de la propriété foncière non bâtie comprend deux éléments, la part du propriétaire représentée par la valeur locative (ou rente foncière), et la part du fermier ou de l'exploitant consistant dans le bénéfice agricole. Le bénéfice agricole comprend les revenus afférents tant au travail manuel ou de direction de l'exploitant qu'à la mise en œuvre du capital représenté par les instruments aratoires, les machines agricoles, le bétail, les semences, les engrais, les fonds de roulement nécessaires à la marche de l'entreprise, etc...

Ce bénéfice, qui est un revenu mixte, comprenant à la fois le service du travail et d'un capital, est évalué d'une manière forfaitaire.

L'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 dispose que : « le bénéfice provenant de l'exploitation agricole est considéré pour l'assiette de l'impôt, comme égal à la valeur locative des terres exploitées, telle qu'elle résulte de l'évaluation cadastrale multipliée par un coefficient approprié. »

Le bénéfice ne fait donc l'objet d'aucune évaluation directe. Quant à la valeur locative des terres, nous savons comment elle est déterminée.

Reste le coefficient ; ce coefficient est fixé par région agricole et par nature de culture. Le coefficient moyen et unique par région pourra être établi pour les exploitations à cultures variées ne comprenant pas une culture principale.

C'est une commission composée d'agriculteurs choisis sur une liste présentée par les présidents des chambres d'agriculture (ou par les présidents des syndicats agricoles) et de fonctionnaires qui est chargée de choisir les coefficients.

A l'occasion de cette recherche des coefficients, il y a bien une tentative pour déterminer le revenu réel des terres, mais cette recherche n'a pas pour objet telle ou telle exploitation déterminée ; elle a pour but de répondre à la question suivante : étant donnée telle sorte d'exploitation, dans telle région, au cours de telle année, quel est normalement le revenu qu'on en peut tirer ? Ce revenu étant tel on s'aperçoit qu'il représente une, deux ou trois fois la valeur locative ; la commission choisit par suite le coefficient un, deux ou trois.

Le « Journal Officiel » du 11 mars 1924 contient la liste des coefficients applicables à la valeur locative des terrains exploités, pour la détermination des bénéfices imposables de l'exploitation agricole en 1924.

Ces coefficients varient de 1,40 à 1,50, en ce qui concerne les terres arables, de 2,50 à 3, en ce qui concerne les prairies, de 1,50 à 3, pour les vignes, de 1,40 à 3, pour les vergers, et de 2 à 4 pour les jardins maraîchers. Ce forfait peut être discuté par le contribuable. Si le bénéfice réel de l'exploitation pendant l'année antérieure à celle de l'imposition, n'a pas atteint le chiffre pris pour base d'im-

position, l'exploitant peut, en apportant une justification nécessaire, obtenir une réduction proportionnelle de l'impôt par voie de réclamation, après établissement du rôle.

Dans ce cas l'intéressé doit fournir à l'administration le chiffre de ses recettes totales provenant de la vente des produits de la culture ou de l'élevage et, d'autre part, il doit indiquer le loyer payé au propriétaire, l'intérêt des capitaux empruntés à des tiers, les salaires payés aux ouvriers, les frais généraux d'exploitation et les assurances... Le contrôleur a le droit de demander au déclarant toutes justifications nécessaires, en vertu de l'art. 17 précité. Le déclarant doit produire sa comptabilité agricole ou tout au moins les éléments nécessaires au calcul de son bénéfice.

Toutes les règles applicables au contrôle de la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux dont nous reparlerons plus loin vont s'appliquer en l'espèce.

En dehors donc des livres de comptes des contribuables, l'administration peut utiliser tous les renseignements qu'elle possède, qu'elle est à même de recueillir après d'autres administrations et dans l'établissement de l'impôt des autres contribuables. Si l'agriculteur a vendu sa récolte à un commerçant, l'administration peut vérifier dans la comptabilité de ce commerçant le prix touché par le vendeur.

Pour les dépenses, à déduire du produit brut, le contrôleur peut exiger des quittances.

Lorsque le contribuable accepte la taxation forfaitaire en ne réclamant pas l'évaluation de son bénéfice réel, l'administration est obligée d'appliquer le forfait, elle n'a

pas la faculté de prendre le bénéfice réel comme base de l'impôt.

Ainsi, on réserve au cultivateur la possibilité de faire la preuve que l'application du forfait constituerait pour lui l'attribution d'un bénéfice supérieur à celui qu'il a réellement fait.

Mais d'après la loi de 1917, le fisc n'était jamais admis à faire contre le cultivateur la preuve que le bénéfice réel avait été supérieur à ce que donne l'évaluation forfaitaire.

Cette possibilité de preuve pour le fisc a été établie par une loi du 2 août 1919, qui a d'ailleurs passé presque inaperçue. Un article de cette loi de finances disait que quand le contrôleur serait en mesure d'établir que le bénéfice réel de l'exploitant était supérieur à l'évaluation forfaitaire, il pouvait à charge d'apporter les justifications nécessaires prendre le bénéfice réel pour base d'imposition.

Cet article était inopérant en ce qui concernait la majorité des agriculteurs, la preuve à faire étant très délicate à raison de l'impossibilité d'établir la consistance des bénéfices réalisés dans l'exploitation d'une ferme. Seuls les viticulteurs pouvaient être facilement atteints, obligés qu'ils étaient par ailleurs à déclarer leurs récoltes. C'est vraisemblablement pour eux que la loi avait été faite.

Elle n'a pu être appliquée, car en avril 1920 la suppression en a été obtenue comme compensation de l'aggravation d'impôt proposée. Depuis cette abrogation le principe du forfait reste chose intangible, l'administration n'a plus le droit de faire la preuve contre l'agriculteur d'un bénéfice réel supérieur au bénéfice forfaitaire (1).

La taxation forfaitaire des bénéfices agricoles fait

(1) Voir p. 41 Sier, Cours du Doctorat 1920-1921.

encore l'objet d'importantes discussions. Les commerçants et les industriels estiment que les agriculteurs sont injustement favorisés par rapport à eux-mêmes. Si l'on compare le rendement de la cédule industrielle et commerciale avec celui de la cédule agricole, on est frappé de l'énorme différence qui existe entre eux.

Voici le produit global des rôles émis au cours des années 1918 à 1923 pour les bénéfices de 1917 à 1922, en ce qui concerne la cédule commerciale, d'une part et la cédule agricole d'autre part :

	Cédule commerciale	Cédule agricole
1918	292.005.175	2.362.204
1919	306.441.052	2.550.227
1920	781.678.339	18.689.482
1921	1.011.569.964	29.966.561
1922	930.840.400	19.503.400
1923	1.044.300.500	24.044.100

On comprend pourquoi le faible rendement de l'impôt trouve son explication dans le procédé de taxation.

C'est la valeur locative cadastrale qui constitue l'assiette. Or la valeur locative portée au cadastre est inférieure à la valeur réelle. Sans doute, la valeur locative en elle-même est une base qui peut se justifier ; cette valeur est réglée par l'offre et la demande ; plus on peut espérer de bénéfices de l'exploitation, plus les valeurs locatives s'élèvent en principe. Mais ce n'est pas la valeur locative réelle qui sert actuellement de base. La dernière évalua-

tion remonte à la période de 1906 à 1912. D'ailleurs, la méthode qui préside aux évaluations cadastrales a surtout pour but d'assurer la péréquation à l'intérieur des cédulas frontières et d'assurer l'égalité des contributions payées par les différentes propriétés. Le mécanisme des évaluations cadastrales repose sur le calcul des moyennes d'après des locations et des baux conclus depuis un certain nombre d'années. Actuellement, le prix des produits agricoles a augmenté considérablement en très peu de temps. En admettant qu'une révision des valeurs locatives ait lieu actuellement, elle aboutirait encore à déterminer des moyennes qui seraient susceptibles d'être très rapidement dépassées dans la réalité. Ainsi, depuis 1914 l'agriculture a vu le prix de ses produits augmenter dans des proportions de 1 à 3 et même 4. Le prix du blé a passé du prix de 25 frs le quintal à 97 frs en 1920. La présomption du rapport entre la valeur locative moyenne et le bénéfice agricole, dans la période que nous traversons et au cours de laquelle les prix ont plutôt une tendance à hausser, est donc toujours avantageuse aux agriculteurs.

Pour ce qui est des coefficients, la commission est obligée de s'arrêter également à une moyenne, car ce sont les bénéfices d'une année écoulée que l'on prend en considération. Afin d'éviter une évaluation trop lourde s'il survenait dans l'année où l'on établit l'impôt une récolte déficitaire, la commission est obligée d'adopter des coefficients qui donnent des résultats inférieurs aux bénéfices réels.

Enfin, l'évasion est considérable pour les grosses exploitations.

Cela résulte du fait que l'administration est dans

l'impossibilité pratique de connaître facilement l'ensemble des exploitations appartenant à un même contribuable. Le contrôleur du lieu où se trouve l'une des exploitations ignore souvent le domicile réel du contribuable et ne sait pas si ce dernier n'a pas d'autres exploitations. Celle en présence de laquelle il se trouve n'est pas toujours imposable, car elle peut être d'un faible rendement, et d'une valeur locative inférieure au minimum fixé pour la taxation. Cette exploitation deviendrait imposable en raison des autres appartenant au même contribuable, mais l'ignorance où le contrôleur se trouve, quant à leur existence, aboutit à l'absence de taxation. Ainsi, un gros cultivateur qui a plusieurs entreprises consistant dans une série de petits domaines, peut échapper complètement à l'impôt, bien qu'il fasse des bénéfices imposables.

A l'étranger, nous trouvons en Angleterre un système forfaitaire analogue au système français. Les bénéfices agricoles sont compris dans la cédule B. Ils sont évalués forfaitairement au double de la valeur locative. Seulement dans le Royaume Uni la valeur locative que le fisc connaît a beaucoup de chances d'être celle qui est réellement payée, car elle résulte des déclarations contrôlées fournies à la cédule A par les redevables du fermage.

Comme en France, les contribuables sont admis à prouver que leur bénéfice réel est inférieur au forfait. D'autre part, tout exploitant possédant une comptabilité régulière a le droit de demander à être imposé d'après son bénéfice net, comme les industriels et les commerçants. En fait très peu d'agriculteurs demandent à bénéficier de ce droit, car le forfait est beaucoup plus avantageux.

En Allemagne, l'Einkommensteuer d'Empire, le revenu envisagé dans l'agriculture est le revenu réel obtenu en retranchant du produit brut les frais nécessaires à son acquisition et à sa conservation : impôt assurances, intérêt des sommes empruntées et engagées dans l'exploitation, amortissement des machines et du matériel, etc...

La déclaration est obligatoire, le contrôle est très rigoureux, le fisc ne craint pas d'entrer au besoin dans les plus petits détails. Nous avons là l'exemple d'une constatation directe du bénéfice agricole, méthode qui, en France, a paru impossible.

En Italie, les bénéfices agricoles sont groupés dans la cédule B avec les revenus du commerce et de l'industrie, puisque cette cédule comprend tous les revenus mixtes qui proviennent à la fois du capital et du travail.

Le revenu taxé est le revenu net. Il doit être déclaré une première fois par le contribuable. Cette déclaration sert de base à la taxation administrative. D'après le décret royal n° 2.162, relatif à la réforme des impôts directs (24 novembre 1919), le revenu est constitué par la différence entre la valeur du produit du bien fonds et la valeur locative de ce même bien fonds, augmentée des dépenses et des pertes admise dans la catégorie des revenus industriels et commerciaux.

Il y a cependant quelque chose de forfaitaire dans la cédule italienne, c'est que la taxation, une fois établie, n'est révisée qu'au bout de quatre ans.

En Belgique, l'exploitation agricole est taxée de la même manière que les exploitations industrielles commerciales, non commerciales et que le salaire, ou le traitement,

dans une taxe unique que l'on appelle la taxe professionnelle.

Dans le texte relatif aux nouveaux impôts directs du royaume en date du 9 août 1920, nous trouvons la disposition suivante :

« A défaut d'éléments probants fournis soit par les intéressés, soit par l'administration, les bénéfices imposables en vertu du n° 1 de l'art. 25, sont déterminés pour chaque redevable eu égard aux bénéfices normaux de redevables similaires et en tenant compte, suivant le cas du capital investi, du chiffre d'affaires, du nombre des ouvriers, de la force motrice utilisée, de la valeur locative des terres exploitées, ainsi que de tous autres renseignements utiles ».

Ainsi, la législation belge ouvre la porte à l'utilisation des signes extérieurs. C'est là un moyen d'éviter l'inquisition.

Cependant, pour établir les bénéfices imposables, l'organe chargé de l'assiette, qui est une commission de taxation, peut avoir recours, quel que soit le montant du litige, à tous les moyens de preuve admis par le droit commun. C'est là évidemment une disposition qui, en sens inverse, peut développer l'inquisition, dans une mesure considérable.

En Roumanie, depuis la réforme fiscale du 23 février 1923, les bénéfices agricoles sont déterminés au cours d'une évaluation établie pour 5 ans par des commissions spéciales.

La faiblesse du rendement de la cédule agricole a provoqué en France de très vives contestations de la part

du milieu de l'industrie et du commerce et notamment de l'Union des intérêts économiques qui réclame la participation égale des contribuables à l'impôt.

Les remèdes proposés pour parer à cette situation sont divers.

On pourrait songer d'abord à soumettre les bénéfices agricoles au régime de la déclaration contrôlée. Est-il possible de connaître les bénéfices résultant d'une exploitation agricole ? Certains théoriciens ont prétendu qu'une discussion à ce sujet n'était même pas possible : étant donné la nature de la matière taxable, disent-ils, le forfait s'impose à l'exclusion de la constatation directe, car il est impossible de connaître le bénéfice réel d'une exploitation agricole. En effet, il ne pourrait se constater qu'à l'aide d'une comptabilité régulière : or, en agriculture, il n'y a pas de comptabilité possible.

La comptabilité agricole ne peut jamais être réglée comme la comptabilité industrielle et commerciale de manière à faire ressortir le bénéfice réel taxable, à raison de ce qu'on appelle les consommations intérieures.

Voici ce que l'on entend par là : La propriété exploitée n'a pas seulement fourni à la fin de l'année des produits et animaux qui ont été vendus ; elle a encore fourni des produits qui ont été consommés en nature à l'intérieur de la ferme : la nourriture du fermier, de sa famille et de ses ouvriers, la nourriture du cheptel et une partie au moins de l'engrais. On prétend qu'il est impossible d'évaluer ces consommations intérieures. D'après quelle méthode, en effet, pourrait-on le faire ? Doit-on fixer la valeur des produits en question au cours du jour ? Mais de quel jour ? Celui où ils ont été récoltés ? Celui où ils ont été

consommés ? Ou bien en fin d'année ? Comment en déterminer même la quantité ? si ce n'est en astreignant le chef d'exploitation à une foule d'opérations de pesage qui entraveraient les travaux.

On répond qu'il suffit de ne pas tenir compte de ces éléments. En effet, si on les fait figurer à l'actif, on doit d'autre part les mettre au passif, puisqu'ils ont été dépensés à titre de frais généraux. En faisant cette réponse, on oublie que la nourriture personnelle de l'exploitant et de sa famille ne peut pas être considérée comme une dépense d'exploitation, mais comme la consommation d'un revenu taxable. Sinon, il faudrait accorder également aux commerçants la déduction de ses dépenses personnelles.

L'argument tiré de la difficulté qu'il y a à adapter la comptabilité agricole à l'établissement de l'assiette de l'impôt peut difficilement être écarté.

On a proposé de soumettre les agriculteurs à la taxe sur le chiffre d'affaires. A cette proposition M. Bokanowsky répliquait à la Chambre en 1920 : « L'exonération des agriculteurs s'explique d'une part, par la difficulté de leur imposer la tenue d'écritures même réglementaires et, d'autre part, la crainte d'une répercussion inévitable et sans doute considérable sur les objets alimentaires qu'ils produisent et qui réhausserait encore le coût de la vie. » D'autres ont ajouté qu'il faudrait une armée de fonctionnaires pour suivre les opérations sur les marchés.

On a songé encore à porter la cédule agricole à un taux plus élevé à 8 0/0, puisqu'il y a une collaboration étroite du capital et du travail dans la production de ces bénéfices, comme dans celle des bénéfices commerciaux, taxés à 8 0/0. Or, on applique aux agriculteurs seulement

le taux de 6 0/0 pratiqué également pour les salariés. Cette mesure donnerait des résultats bien faibles.

Ne pourrait-on pas encore aggraver le coefficient, mais ce mécanisme des coefficients est fâcheux puisqu'il frappe les bénéfices avec un retard annuel.

M. Daniel Zola estime que, si l'on veut que l'impôt sur les profits de la culture soient réellement productifs, il faut abaisser résolument le chiffre du minimum imposable, le réduire à 250 ou 300 frs en augmentant le nombre des assujettis. Mais alors, en présence du nombre formidable de cotes qu'il faudrait établir, on peut être certain que les frais de recouvrement dépasseraient à peine le résultat fiscal.

La loi du 22 mars 1924, dont le but fut de parer à la menace de dépréciation continue du franc, a consacré quelques mesures susceptibles d'améliorer le rendement de la cédule agricole :

C'est d'abord la révision exceptionnelle des évaluations cadastrales, en ce qui concerne, non seulement la propriété bâtie, mais aussi la propriété non bâtie. L'art. 47 limite la révision exceptionnelle à celle des tarifs des évaluations, en vue de les mettre en rapport avec le taux actuel des valeurs locatives. Cette mesure n'est pas destinée à être très efficace, puisque l'autorité qui procédera à la révision est en majorité composée d'agriculteurs. En effet, la loi de 1924 dispose que les prescriptions des art. 8 à 11 de la loi du 29 mars 1914 devront être suivies ; d'après ces articles le tarif des évaluations est établi par le contrôleur des contributions directes assisté du maire et de cinq classificateurs propriétaires fonciers, dont deux

au moins sur un choisis par le préfet sur une liste de dix noms, proposés par le conseil municipal. Au sein de l'administration, on souhaite que les agriculteurs aient l'obligation légale de faire une déclaration précisant la nature et l'étendue de leur exploitation.

En outre, l'art. 5 de la loi du 22 mars 1924 oblige les propriétaires à remettre au contrôleur une déclaration indiquant, pour chacune de leur exploitation, la contenance et le revenu cadastral de toutes les parcelles rattachées à cette exploitation. Mais cette obligation n'apparaît qu'au moment où le propriétaire renouvelle le bail ou modifie la consistance de l'exploitation dont il s'agit. Ce texte remédie à l'abus que nous avons signalé, ainsi que le ministre des finances l'a fait observer lors de la discussion au Sénat dans la séance du 22 mars : « Aujourd'hui lorsqu'un propriétaire possède dix métairies, il bénéficie dix fois de l'exemption à la base (on peut faire la même observation pour le fermier titulaire de plusieurs baux). A un moment où tout le monde est unanime à demander que l'impôt sur les bénéfices agricoles soit établi et perçu dans les conditions normales, ce cumul des exonérations à la base est excessif » ; le nouveau texte prévoit donc que l'exemption ne sera accordée qu'une seule fois.

Tels sont les moyens employés pour éviter l'inquisition fiscale dans la taxation des bénéfices agricoles ; on a pu voir à quel point ils étaient efficaces, mais quelles conséquences ils entraînaient au point de vue des rendements fiscaux et au point de vue d'une égale répartition des charges publiques entre tous les contribuables.

CHAPITRE IV

L'impôt sur le revenu tiré de la possession d'un capital mobilier

Le revenu du capital mobilier est taxé à deux cédules distinctes dans notre nouveau système fiscal :

1° Il est frappé par l'impôt créé en 1872 :

Cet impôt appelé impôt sur le revenu des valeurs mobilières a pour assiette, par l'effet des lois successives modifiant la loi du 22 juin 1872 et notamment de celle du 29 mars 1914, art. 31 :

« Les dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits :

a) Des actions, parts de fondateurs, parts d'intérêts,, commandite, obligations et emprunts de toute nature, des sociétés et collectivités françaises.....

b) idem, des sociétés et personnes publiques étrangères.....

c) des rentes, obligations, et autres effets publics des colonies françaises et des gouvernements étrangers.

L'assiette est la même, qu'il s'agisse des personnes morales françaises et des personnes morales étrangères. Mais les modes de preuve sont différents dans l'un et l'autre cas.

Pour certaines sociétés, telles que les associations, les sociétés civiles auxquelles le mécanisme de l'impôt ne pouvait s'appliquer purement et simplement, c'est le capital social de la société auquel on applique un certain taux, en vue de déterminer le revenu imposable qui sert à l'assiette. Disons tout de suite que depuis la loi du 22 mars 1924 cette évaluation qui se faisait autrefois à raison de 5 0/0 du montant du capital social se fera dorénavant à raison de 8 0/0 du même montant.

2° Le revenu du capital mobilier est frappé, dans d'autres cas, par l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements créé par la loi du 31 juillet 1917.

Cette nouvelle taxe est assise sur les intérêts arrérages et tous autres produits :

a) des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt :

b) des dépôts ou des sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, quel qu'en soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt.

c) des cautionnements en numéraire.

Ces revenus n'étaient pas astreints autrefois à la taxe des valeurs mobilières.

En particulier toutes les fois que l'emprunteur était un individu, la loi de 1872 ne pouvait s'appliquer.

En outre, pour les sociétés, leurs emprunts ordinaires ressortant de leur bilan, étaient atteints par l'impôt des valeurs mobilières. Mais il y a bien d'autres opérations qui aboutissent au paiement d'un intérêt ; elles sont constatées dans le bilan des sociétés dans le compte du passif,

intitulé engagement envers les tiers, sous le titre créiteurs divers, de sorte qu'il est impossible d'être renseigné par le bilan sur ce qui dans ce compte constitue des versements d'intérêts ou non. Or, c'est le bilan qui sert à l'établissement de l'assiette de l'impôt de 1872. Il a donc fallu créer un nouveau mécanisme pour la matière imposable dont il s'agit ici. Avant la loi de 1917, la question de savoir si certaines opérations que l'on découvrait dans le bilan des sociétés avaient le caractère d'un prêt était controversée ; par exemple, les dépôts. La loi de 1917 tranche la question.

Dans ces deux cédules, l'assiette est un élément relativement facile à déterminer :

En ce qui concerne les actions, c'est le dividende fixé par les délibérations des assemblées générales des actionnaires des sociétés.

En ce qui concerne les obligations et emprunts, le revenu est fixé par l'intérêt ou le revenu distribué dans l'année.

Pour les parts d'intérêts et commandites, c'est le revenu distribué en exécution des délibérations du conseil d'administration ; à défaut de délibération, ce revenu est calculé à raison de 5 0/0 du montant du capital social ; dans certains cas particuliers, le fisc l'évalue en se basant sur le prix moyen des cessions des parts d'intérêts consenties dans l'année précédente, ce qui laisse apparaître un forfait.

Lorsqu'il s'agit de créances, de dépôts ou de cautionnements, c'est l'intérêt, arrérages ou tous produits encaissés qui ne constituent pas un remboursement de capital.

L'assiette de l'impôt est ainsi dans tous les cas un élément objectif ; il est facile, en effet en principe, de discerner l'accroissement d'un capital mobilier dont le montant est évaluable en argent et reste fixe.

D'autre part, c'est le fait seul de la distribution du paiement qui est générateur de l'impôt. En effet, le législateur et la jurisprudence ne considèrent pas, pour ce qui est de la société, par exemple, l'accroissement de l'actif social, mais au sein de l'actif social, l'accroissement qui constitue le revenu taxable de chacun des titulaires des parts sociales, en définitive l'accroissement individuel du patrimoine de chaque société représenté dans l'actif social (1). Il y a lieu à la perception de l'impôt pour toute distribution qui ne diminue pas le chiffre en capital des associés ou du prêteur.

En ce qui concerne les modes de preuve pour l'établissement de l'assiette, l'inquisition est très heureusement écartée dans des conditions qui rendent cet impôt particulièrement commode, grâce au mécanisme suivant :

C'est le débiteur du dividende ou de l'intérêt qui, dans tous les cas, retient l'impôt, sur la somme versée au titulaire du revenu. Ce dernier n'intervient jamais en principe dans la taxation, sauf exception. Le système du stoppage à la source pratiqué dans la l'income tax britannique (2) a été ici fort judicieusement adopté. Seul le payeur est, en principe, assujetti à un contrôle.

Pour ce qui est des valeurs mobilières, comme le payeur est toujours une société, l'administration est renseignée sur les sommes qu'elle distribue à ses prêteurs ou

(1) Voir C. de Cassation Chambre Civile, 6 mars 1922. Revue de Science et de législation financière, 1923, p. 235, 2^e fascicule, avril, mai, juin.

(2) Cédule C.

à ses actionnaires par le bilan dont la loi impose la communication à l'enregistrement.

Pour les sociétés qui ne sont pas assujetties à la communication du bilan, nous avons vu que les sommes qu'elles sont sensées distribuer sont déterminées d'une manière forfaitaire. Dans la loi du 22 mars 1924, se manifeste une tendance du législateur à restreindre ce forfait.

C'est l'objet de l'art. 32 de cette loi. On doit distinguer selon que la société est assujettie aux droits de communication ou n'y est pas assujettie. Autrefois, on pouvait obtenir l'évaluation forfaitaire en s'abstenant de prendre une délibération assujettie à la communication.

Dans le premier cas, le revenu des parts d'intérêts et commandites sera déterminé, comme auparavant, par les délibérations des conseils d'administration, et, à défaut de délibération, non plus par une évaluation forfaitaire, mais au moyen d'une déclaration à souscrire par la société, dans les trois mois de la clôture de l'exercice, faisant connaître les bénéfices effectivement distribués au cours de l'exercice précédent.

Dans le deuxième cas, seulement lorsque la société n'est pas assujettie au droit de communication, l'évaluation du revenu des parts d'intérêts est déterminée à raison de 8 0/0 du montant du capital social ou de la commandite, ou du prix moyen des cessions de parts d'intérêts consenties pendant l'année précédente. Encore ce système ne doit-il être employé qu'autant que l'administration ou les contribuables ne sont pas en mesure d'établir, dans les formes compatibles avec la procédure en matière d'enregistrement, le montant des bénéfices effectivement distri-

bués, auquel cas la taxe doit être liquidée d'après le revenu ainsi déterminé.

Les valeurs mobilières émises par les compagnies étrangères sont soumises au système du stoppage à la source, si ces compagnies ont accepté le régime de l'abonnement. Pour ces sociétés, une commission spéciale, dite commission des valeurs mobilières, fixe d'après les renseignements approximatifs que lui fournit l'administration de l'enregistrement, le nombre des titres considérés comme circulant en France et sur lesquels doivent porter les impôts. Les décisions de cette commission sont sans recours pendant trois ans. Les taxes sont recouvrées auprès d'un représentant français que toutes les compagnies étrangères doivent faire agréer pour pouvoir faire circuler leurs titres en France, à moins qu'elles ne préfèrent fournir un cautionnement à la caisse des dépôts et consignations.

Ainsi, pour les valeurs mobilières étrangères abonnées, l'inquisition fiscale est évitée :

Pour la société, grâce à l'abonnement.

Pour les individus qui perçoivent le revenu, par le stoppage à la source qui leur évite tout contact direct avec le fisc.

Pour toutes les valeurs mobilières françaises et étrangères que nous venons d'examiner, le stoppage à la source met ainsi l'individu bénéficiaire du revenu à l'abri de toute inquisition fiscale.

Toutefois, la loi du 22 mars 1924 contient des dispositions nouvelles qui ont un caractère inquisitorial en vue de renforcer le contrôle de cette source de revenus. Nous en reparlerons plus loin.

Pour les valeurs mobilières étrangères, qui ne sont pas abonnées, et pour les fonds d'Etat étrangers, le procédé du stoppage à la source est impossible.

La loi du 29 mars 1914 a organisé un mode de perception propre à ces titres.

Il y a deux procédés pour la perception de l'impôt :

a) Tous ceux qui font commerce et profession de payer les coupons de valeurs étrangères non abonnées, doivent en faire la déclaration à l'enregistrement. Ainsi, lorsque l'individu perçoit en France le coupon du titre étranger, le stoppage à la source peut être employé.

Les personnes qui font profession de payer ces coupons soumis à la déclaration sus visée, doivent retenir au moment du paiement le montant de l'impôt, pour le compte du Trésor. Le particulier qui demande le paiement doit établir un bordereau qui ne porte ni son nom ni son adresse, mais sur lequel il inscrit les différents coupons correspondant aux titres dont il est propriétaire. Le payeur est, de son côté, obligé de rédiger un bordereau, dit bordereau des négociations, et d'avoir, en outre, un registre relevant tous les paiements de cette sorte et qu'il est tenu pendant deux ans de présenter à toute réquisition de l'administration.

b) Quant aux personnes qui ne demandent pas le paiement en France et qui font encaisser à l'étranger les coupons dont elles se font adresser le montant, elles doivent :

Soit apposer sur le titre un timbre mobile représentant le montant de l'impôt, en détachant le premier coupon annuel ;

Soit déclarer avant le 1^{er} avril à l'enregistrement le

montant des coupons de cette catégorie touchés dans l'année précédente.

Dans les deux cas, le procédé n'est guère inquisitorial, car l'administration ne dispose d'aucun moyen de contrôle envers le titulaire du revenu. Ce dernier n'est même pas tenu de se faire connaître à l'administration, si ce n'est dans le dernier cas. L'individu court seulement le risque, s'il ne remplit pas les formalités prévues par la loi, de voir sa responsabilité mise en jeu, au moment où il négociera ou énoncera dans un acte son titre qui n'est pas timbré.

Il n'y a de contrôle qu'à l'égard des payeurs français. Leurs obligations ont été sévèrement sanctionnées par la loi du 29 mars 1914. Cette loi, dans son art. 38, punit le défaut de déclaration d'une amende de 100 à 10.000 frs et d'un emprisonnement de 6 mois à un an ; en cas de récidive, 10.000 à 25.000 frs d'amende et un à 2 ans de prison. Il faut noter d'ailleurs que c'est la première fois que dans notre système fiscal on édictait des peines correctionnelles, dans un cas de fraude à l'impôt. Cette loi marque le début d'une évolution nouvelle de la notion de fraude fiscale. Alors qu'autrefois les peines, en matière d'impôt, consistaient uniquement dans les amendes ayant dans une certaine mesure le caractère d'une réparation civile, depuis 1914, le système repressif se transforme et on voit se dégager l'idée que la fraude fiscale est assimilable à un délit de droit commun.

En ce qui concerne les revenus des créances, dépôts et cautionnements, le mode de perception a été organisé définitivement de la manière suivante par l'art. 52 2° de

la loi du 25 juin 1920, modifiant l'art. 40 de la loi du 31 juillet 1917 :

Il y a trois modalités :

a) Apposition de timbres mobiles sur les quittances d'intérêts.

Lorsque le paiement des intérêts effectué en France est constaté par une quittance ou un reçu, le créancier acquitte l'impôt cédulaire en apposant sur le reçu des timbres mobiles.

Lorsque le paiement des intérêts est effectué par l'inscription au crédit ou au débit d'un compte de dépôt, les timbres doivent être apposés sur le compte lui-même. Les comptes dont il s'agit ici sont des comptes de dépôt ouverts par des sociétés, assujetties au droit de communication. Les agents de l'enregistrement qui se font communiquer par les sociétés les comptes de dépôt pourront ainsi vérifier si l'impôt est régulièrement payé. C'est le débiteur qui paie les impôts au nom du créancier.

b) Paiement de l'impôt sur bordereau mensuel.

En vue de simplifier les opérations des sociétés de crédit, le décret du 3 septembre 1920 a organisé un deuxième système aux lieu et place du précédent, que les sociétés peuvent librement choisir.

La société de crédit a la faculté de substituer à l'emploi des timbres mobiles le règlement sur bordereau mensuel.

Elle doit déclarer à l'enregistrement son intention d'adopter ce système.

Elle est dès lors obligée de tenir un registre spécial où sont relevés les intérêts passibles de la taxe. Ce registre doit indiquer le nom du titulaire du compte, le

montant des intérêts, la date de leur inscription au compte.

c) Lorsque le paiement des intérêts ou leur inscription au débit ou au crédit d'un compte est effectué hors de France ou que le paiement des intérêts a lieu en France sans la création d'un écrit pour le constater, le créancier doit souscrire au bureau de l'enregistrement la déclaration du montant de ces intérêts et acquitter la taxe sur ce montant dans les trois premiers mois de l'année.

Sauf dans ce dernier cas, tout contact est évité entre le fisc et le contribuable, si ce n'est lorsqu'il s'agit d'une société déjà assujettie par ailleurs au droit de communication.

Toutefois, les établissements qui ne sont pas des sociétés, les banques privées qui ne sont pas, en principe, assujetties au droit de communication, sont dorénavant, par le fait qu'ils optent pour le système des bordereaux mensuels, assujetties au contrôle de l'enregistrement pour l'application de l'impôt dont il s'agit ici.

L'impôt sur le revenu du capital mobilier est celui qui est le plus commodément perçu. Sauf lorsqu'il s'agit de valeurs étrangères non abonnées, ces revenus sont très exactement connus et taxés. L'administration ne connaît, en général, que la société et ignore le bénéficiaire du revenu qui échappe à toute inquisition.

Ce résultat est obtenu par le procédé du stoppage à la source. Mais dans notre nouveau système fiscal, l'organisation de l'impôt sur le revenu du capital mobilier présente, par ailleurs, un grave défaut. Notre nouveau système fiscal est, en effet, complété par un impôt général

sur le revenu qui est essentiellement personnel et à propos duquel l'administration doit connaître toutes les ressources du contribuable. Etant donnée la manière dont est organisé le mécanisme de l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, l'administration éprouve les plus grandes difficultés à déterminer la fortune mobilière des contribuables. La cédule en question laisse une très large latitude aux évasions.

Cela tient non seulement à ce que l'administration n'entre pas en contact avec le titulaire des revenus, mais aussi à la forme au porteur de la généralité des valeurs mobilières.

La fraude est relativement facile quand il s'agit d'éviter l'impôt général sur le revenu, et d'ailleurs aussi les impôts sur les successions. On a essayé de chiffrer l'importance des évasions. M. Bokanowsky (3), rapporteur général de la commission des finances, et M. Vincent Auriol (4), sont arrivés par des calculs très précis aux chiffres suivants pour l'année 1922 :

La somme totale des revenus s'élevant à

Pour les fonds d'Etat	13 milliards
Revenus des autres valeurs.	9 milliards
Total	22 milliards

Le revenu déclaré à l'impôt général correspondant au capital mobilier ne s'élevait qu'à 3 milliards. De cet écart de 19 milliards, il faut déduire le nombre considérable de revenus perçus par des porteurs non taxables à l'impôt général, à raison du chiffre inférieur de leur revenu global

(3) Séance du 13 nov. 1922 J. O. du 14, p. 3088. Chambre Débats.

(4) Chambre Débats. Séance du 5 mars 1923. J. O. du 6, p. 966.

et celui du portefeuille des sociétés par actions, non soumises à cet impôt général. Il reste néanmoins une dizaine de milliards qui échappent à la taxation et l'on peut évaluer à 1 milliard la somme dont le Trésor est frustré annuellement.

Le taux de l'impôt général varie, en effet, suivant les tranches de revenus de 2 à 50 0/0 et l'on peut évaluer à 10 0/0 le taux moyen à appliquer à cette dissimulation.

Voici un exemple d'un des procédés que l'on peut employer pour éluder une partie de la taxation, grâce aux valeurs mobilières.

Un père de famille dont le revenu global est de 700.000 frs, revenu qui supporte par conséquent le taux de 50 0/0 sur sa partie qui dépasse 550.000, fait souscrire par trois de ses enfants des déclarations séparées et demande pour eux des impositions distinctes ainsi qu'il en a le droit. L'un de ses enfants déclare 40.000 frs, le second 30.000, le 3^e 24.000. Ces revenus étant produits par des capitaux mobiliers.

Par cette manœuvre, un revenu de 94.000 frs qui devrait payer 47.000 frs d'impôts, dans le revenu global du père de famille, se trouvant placé hors de ce revenu global et réparti sur trois têtes ne paiera plus que 2.400 frs ; d'où un gain de 44.600 frs par an pour le contribuable.

Si le contrôleur essaye de pénétrer cette situation, le chef de famille n'a qu'à prétendre qu'il a fait à ses enfants des dons manuels dont l'accumulation constitue aujourd'hui le capital productif pour chacun d'eux. Le don manuel étant entièrement exempt de forme, l'agent du fisc sera complètement désarmé.

On a proposé divers remèdes pour lutter contre cette évasion fiscale. Tous ces remèdes constituent des mesures d'aggravation de l'inquisition fiscale.

Nous ne pouvons que les signaler ici :

C'est d'abord la suppression des titres au porteur mais cette mesure irait à l'encontre de l'évolution économique actuelle orientée vers la mobilisation de la fortune et nuirait au crédit public. Elle favoriserait l'exode des capitaux français à l'étranger.

Un deuxième système consiste à donner de grands avantages fiscaux aux titres nominatifs et à surcharger les titres au porteur, de façon que les particuliers sollicitent eux-mêmes la conversion au nominatif de leurs titres au porteur.

Il y a encore le système de l'endossement, proposé par M. Vincent Auriol, député (5), et d'après lequel les titres au porteur ne seraient désormais transmissibles que par voie d'endossement au moyen d'une mention inscrite au verso du titre par le titulaire. La copie de cette mention serait signifiée par lettre recommandée à la société ou à la personnalité qui a émis le titre. Cette dernière transcrirait la mention sur un registre spécial communiqué à l'enregistrement.

Ce système favoriserait l'exode des capitaux français, tout comme la suppression des titres au porteur, et présenterait l'inconvénient d'exiger des sociétés des frais énormes pour la tenue des registres prescrits et pour l'administration également à l'occasion du contrôle des registres.

Le carnet de coupons, dont la création a été proposée par M. Bokanowsky (6), est un carnet individuel spécial

(5) Chambre Débats. Séance du 5 mars 1923. J. O. du 6, p. 965.

(6) Au cours de la discussion du budget de 1923 Chambre Débats. Séance du 22 fév. 1923. J. O. du 23, p. 792.

que tout possesseur de valeurs mobilières doit avoir et qu'il est tenu de présenter au payeur lorsqu'il va encaisser des intérêts. Le payeur inscrit sur le carnet le montant des coupons payés et la date du paiement.

A l'occasion du contrôle de la déclaration le contrôleur peut exiger la communication de ce carnet.

Ce système offre moins d'inconvénients que les précédents, mais il est en revanche susceptible de fraudes. Sans doute, le carnet devra être délivré par le contrôleur et visé par lui, mais il ne sera pas impossible d'avoir plusieurs carnets. On pourra aussi faire délivrer un carnet à des individus complaisants, chargés d'encaisser une partie des revenus pour le compte du vrai contribuable.

En outre des moyens de contrôle qui existent déjà au profit de l'administration de l'enregistrement, pour l'assiette des impôts dont elle a la charge, savoir : le droit de communication, des obligations des payeurs de coupons étrangers en France, etc..., il vient d'être institué de nouvelles mesures préventives contre la fraude par la loi du 22 mars 1924.

Dans cette loi se trouvent adoptées certaines dispositions du projet de loi de finances présentées par le ministre des finances en 1923, pour assurer l'équilibre du budget de 1924.

En vertu d'une loi du 25 février 1901, les dépositaires et détenteurs de titres : banquiers, officiers publics, agents d'affaires, doivent déclarer à l'enregistrement les titres qu'ils ont en dépôt en cas de décès du propriétaire, dans la quinzaine de la remise aux héritiers. D'après le projet de loi, ces mêmes sociétés ou personnes devront aviser l'administration des contributions directes de l'ouverture

de tout compte de dépôt d'avances, comptes courants, ou autres ; et seront tenus de communiquer leurs livres et documents aux agents des contributions directes comme à ceux de l'enregistrement.

En outre, pour ce qui nous intéresse, le projet de loi stipulait l'obligation, pour toute personne qui se fait payer les coupons de valeurs non déposées, de produire un bordereau contenant ses nom, prénoms et adresse, et l'établissement payeur devra tenir un registre correspondant.

Ces propositions soulevèrent en 1923 de vives protestations. On fit valoir qu'elles seraient inopérantes et sont inquisitoriales.

La déclaration des comptes de dépôt ou comptes courants concerne des sommes qui n'ont pas nécessairement le caractère de revenus ou constituent des mouvements de fonds et qui ne sont donc pas assujetties à un impôt. Autoriser ainsi l'investigation du fisc sur des opérations n'ayant pas le caractère imposable, constituerait une extension des pouvoirs de l'administration menaçante pour la liberté individuelle et le droit de propriété. Sous prétexte de contrôle, l'administration pourra demander à chaque citoyen la justification de tous mouvements de fonds.

Demander d'autre part aux sociétés privées, aux banquiers, etc..., la liste des titres qu'ils détiennent pour le compte des tiers, sans exiger également des trésoriers payeurs et des receveurs des finances qui sont chargés de nombreux comptes de dépôts et du service des chèques postaux, ni des caisses d'épargne postales, etc..., a paru comme une faveur illégitime aux administrations publiques appelées à concurrencer dangereusement à cette occasion les entreprises privées.

Pratiquement, l'envoi d'un avis lors de toute ouverture de compte soulève des difficultés insurmontables, car il faudrait, par exemple, que les sociétés commerciales et industrielles, dépositaires de sommes ou valeurs, aux termes de l'art. 15 de la loi du 25 février 1901, fassent établir un avis pour les sommes qu'elles doivent à terme, sous forme de traites acceptées. Très souvent les ouvertures de compte se font par correspondance ; faudra-t-il donc alors attendre que le titulaire du compte ait envoyé un avis dûment rempli ? En matière d'opération de Bourse des clients de passage donnent des ordres d'achat au comptant ou à terme et ne conservent aucun avoir chez l'agent de change après la réalisation de l'opération. Faudra-t-il leur faire établir un avis pour une possession précaire par son essence même (7).

L'autre mesure complémentaire consistant dans l'obligation de produire un bordereau pour le paiement des valeurs non déposées a soulevé également de vives critiques.

Cette mesure est-elle bien efficace ? Il est très simple d'envoyer les coupons dans une banque étrangère pour encaissement et de se faire remettre la somme par une banque française. Cette dernière, qui reçoit de l'étranger une remise au nom d'un client accidentel, ne peut pas exiger un bordereau dans l'ignorance où elle se trouve du caractère de capital ou de revenu de la somme à payer.

En second lieu, les établissements qui font profession de payer et négocier les coupons ne peuvent pas être astreints à établir des bordereaux pour leur propre compte lorsqu'ils les présentent à la société débitrice. Ils ne peuvent pas non plus être obligés de transférer à celle-

(7) Germain Martin. Cours de Doctorat. Science financière. La situation financière de la France. Paris année scolaire 1923-1924, p. 450.

ci les bordereaux de leurs clients bénéficiaires définitifs, car ce serait une violation du secret professionnel. Pourtant, d'après le projet, il faudrait un bordereau dans tous les cas.

Mais voici le principal reproche : Qu'est-ce qui empêchera le client accidentel et inconnu du banquier de donner un faux nom sur le bordereau ou même, ce qui est plus grave, des indications exactes de noms et d'adresse se rapportant à un autre contribuable ? Comment le contribuable inscrit frauduleusement pourra-t-il faire la preuve qu'il y a eu faux, surtout s'il est accusé par le fisc quelques années plus tard seulement ? (8)

En réalité M. Allix, dans une chronique de la Revue politique et parlementaire a démontré que ces critiques étaient tendancieuses. Pour ce qui est des communications à l'administration des contributions directes, les sociétés sont déjà astreintes au droit de communication de l'enregistrement. En outre, les banques font déjà établir par leurs clients des bordereaux nominatifs. La seule aggravation consisterait dans un surcroît de travail pour les banques consistant dans la transmission des avis d'ouverture de comptes. On pourrait, à cet égard, prévoir une indemnité.

Quoi qu'il en soit, une partie de la presse entretient un courant d'opinion défavorable au projet de contrôle du ministre des finances qui dut abandonner l'organisation prévue. Ce sera une des grandes faiblesses de notre politique économique et financière d'après guerre que la domination des intérêts ploutocratiques défendus à peu près unanimement par la grande presse (9).

Cependant, la loi du 22 mars 1924 a consacré le sys-

(8) Germain Martin, op. cit. p. 452.

(9) Germain Martin, op. cit. p. 453.

tème du bordereau de coupons, mais dans des conditions rendant douteuse l'efficacité du système.

L'auteur de ce système est M. Isaac. Il oblige les banques, les établissements payeurs, etc... à tenir à la disposition des directeurs des contributions directes les bordereaux concernant les coupons payés :

Art. 62 : « Aucun paiement d'intérêts, dividendes, revenus et autres produits de valeurs mobilières non déposées, chez l'une des personnes ou sociétés visées au 3^e alinéa, art. 15 de la loi du 25 février 1901 (les dépositaires de sommes ou valeurs) ne peut être effectué que sur la production d'un bordereau comportant un talon signé du requérant, justifiant de son identité et contenant l'indication de ses nom, prénoms, nationalité, domicile et résidence réelle.

Les coupons présentés sont, sauf preuve contraire, réputés propriété du requérant.

Dans le cas où le requérant déclarerait présenter les coupons pour le compte de tiers, il devra, sous sa responsabilité, consigner, sur le talon du bordereau, les nom, prénoms, nationalité, domicile et résidence des propriétaires réels.

Le bordereau nominatif n'est pas exigible lors d'une présentation de coupons, pour un compte de tiers, par les personnes ou établissements ayant obtenu l'autorisation exigée à l'art. 61. »

L'autorisation dont il s'agit, toujours révocable, émane du ministre des finances et doit être demandée par toute personne ou établissement qui fait profession ou dont la profession comporte à titre accessoire le paiement des coupons.

En vertu de l'art. 63, les bordereaux doivent être conservés pendant 5 ans, en vue d'être présentés à toute réquisition des agents du fisc. L'art. 64 donne aux agents des contributions directes les mêmes pouvoirs qu'aux agents de l'enregistrement.

Ce système est appelé à surcharger considérablement la besogne des banques, sans que la lutte contre la fraude soit bien efficace, car il sera toujours impossible de vérifier en cas de besoin l'identité du porteur de coupons. Il faudrait en arriver à rendre obligatoire la carte d'identité. De plus, on n'empêcherait pas les banques étrangères de présenter des coupons pour le compte de clients dont elles auront le droit de taire le nom. Sur ce dernier point seule une entente internationale permettrait de rendre la mesure efficace.

Pour les coupons encaissés directement ou indirectement à l'étranger, toute personne, société, banque, etc..., qui en effectue le paiement en France, est tenue de présenter ou d'exiger la production, soit des bordereaux, soit d'affidavits. Comme on le sait, l'affidavit est une attestation que le porteur du coupon n'est ni français, ni domicilié en France et ne se trouve donc pas assujetti à l'impôt.

En outre, l'art. 65 sanctionne sévèrement étant combiné avec l'art. 67, toute omission dans la déclaration faite pour l'impôt général de revenu encaissé directement ou indirectement à l'étranger. Ces peines sont indiquées à l'art. 52 : Amende de 1.000 à 5.000 frs, à condition que la dissimulation atteigne 10 0/0 et publication du jugement au gré du tribunal.

Les complices sont passibles des mêmes peines, sans préjudice des sanctions disciplinaires, s'ils sont officiers publics ou ministériels.

En Angleterre, les revenus des fonds publics des valeurs mobilières taxés à la cédule C paient l'impôt au moyen du stoppage à la source.

Dans le Report of the Royal Commission on the income Tax (10), on trouve certaines recommandations qui ont pour but de remédier à l'évasion fiscale, qui résulte de la taxation à la source, et qui se produit surtout aux dépens de la supertax, le pendant de notre impôt global.

Ce problème avait déjà été examiné par les select committees de 1851, 1852 et de 1861, et par le Départemental committee de 1905 :

Ainsi les auteurs de ce Report recommandent (n° 634 d.) que les banques doivent être obligées à la requête des inspecteurs de l'impôt, de dire si oui ou non tel particulier est en compte avec elles.

(Même n° e) que les autorités de l'assiette aient le pouvoir d'examiner les livres et documents qui sont dans les mains des payeurs, pour l'établissement de l'impôt sur les dividendes étrangers. Dans le Report, on considère comme une évasion, l'intérêt des comptes de dépôt dans les banques, intérêt qui n'est pas atteint par l'income tax, parce qu'en droit il n'est pas annuel aux termes de la cédule C. Les auteurs du Report recommandent que les autorités fiscales s'entendent avec les banques pour l'organisation du stoppage à la source de ce revenu, au moyen, par exemple, de l'établissement de listes de déposants (n° 636). Enfin, les mêmes auteurs recommandent l'aggravation des pénalités.

(10) London. Stationery Office 1920.

CHAPITRE V

L'impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères.

Il s'agit ici d'une cédule dont l'assiette est déterminée par le moyen d'une déclaration. Mais la déclaration n'émane pas du contribuable lui-même, elle émane d'un tiers. Toutefois, la perception de l'impôt a lieu auprès du contribuable directement. Il n'y a donc pas de stoppage à la source, comme dans la cédule correspondante anglaise (cédule D en partie et cédule E).

Le titre 3 de la loi du 31 juillet 1917 groupe deux sources de revenus, taxés par la cédule dont il s'agit ici, qui depuis la loi du 30 mars 1923 sont indistinctement imposées d'après les mêmes méthodes.

La loi de 1917 détermine l'assiette de l'impôt pour les deux sortes de revenus dont il s'agit :

D'une part, sont taxés les traitements, indemnités, émoluments et salaires. Cette assiette ne présente pas grande obscurité, le revenu imposable, c'est la portion des valeurs recueillies par le contribuable à titre de salaire en nature ou en numéraire qui reste à sa disposition après qu'il a satisfait aux obligations de son emploi.

La seconde catégorie de revenu consiste en allocations périodiques, faciles à déterminer, qui ne sont pas la contre partie immédiate de services rendus et qui sont versées aux bénéficiaires jusqu'à la fin de leurs jours. Les unes sont des pensions et représentent la rémunération de services passés, les autres sont des rentes viagères et résultent d'engagements contractuels.

Toutefois, l'assiette présente un certain caractère subjectif qui ouvre la porte à l'inquisition. L'impôt est, en effet, établi sur le montant net des allocations ; il faut donc déterminer le revenu brut, ce qui est un élément assez objectif, lequel résultera de la lecture d'un contrat ou d'un règlement ; mais il faudra déduire de ce revenu brut les dépenses qui ne constituent pas pour le contribuable la consommation de son revenu, mais qui sont des charges de la profession. Sur ce point, l'investigation dans les affaires personnelles du contribuable est nécessaire. Nous verrons comment, à cet égard, l'administration a recouru à un système forfaitaire, qui, n'étant pas prévu par la loi, est qualifié de forfait de fait, de forfait administratif.

C'est en principe par la déclaration de l'employeur ou du débit-rentier que l'administration est renseignée sur la matière imposable. Il y a toutefois des employeurs qui ne sont pas obligés de déclarer : lorsqu'il s'agit de salaires inférieurs au minimum imposable, ou d'employés n'ayant pas travaillé trente jours consécutifs, ou la partie du salaire perçue par le personnel sur des tiers, tels que le pourboire.

Enfin, il y a des cas où l'on ne trouve pas d'employeur

pour la déclaration d'un salaire ou d'un traitement : ainsi, quand il s'agit des députés, qui ne dépendent d'aucune administration susceptible de renseigner le contrôleur des contributions directes pour leur traitement.

Le contrôle de la déclaration des employeurs est plus ou moins étendu suivant les cas. Si l'employeur est un commerçant ou un industriel, qui ne peut pas bénéficier du forfait, il est soumis à l'obligation de communiquer sa comptabilité au fisc et, par ce moyen, le contrôleur est en mesure de vérifier l'exactitude de cette déclaration.

S'agissant d'un employeur qui exerce une profession non commerciale, l'administration ne possède pas, en principe, de moyens de contrôle spéciaux. En tous les cas, la déclaration de l'employeur ne constitue pas une présomption irréfragable, elle ne constitue pas un aveu puisqu'elle n'émane pas du contribuable intéressé ; elle fait seulement foi jusqu'à preuve contraire.

Ceci intéresse surtout le salarié qui conteste la déclaration de son patron.

Dans un arrêt du 12 janvier 1923, le Conseil d'Etat a admis un salarié à discuter la déclaration d'un employeur, mais a maintenu l'imposition établie d'après cette déclaration, l'intéressé n'ayant pu faire la preuve contraire.

Arrêt :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que le requérant ayant été mis en demeure d'établir que son traitement avait été inférieur à celui déclaré par son employeur, n'a apporté aucune justification à l'appui de ses allégations. » (1)

Pour la preuve du montant du revenu, l'inquisition est néanmoins évitée, dans une certaine mesure, par ce

(1) Bulletin des contributions directes et du cadastre 1923 p. 200.

fait que la déclaration fait foi jusqu'à preuve du contraire. C'est une présomption relative, (art. 1352 du code civil). L'administration a donc la charge de la preuve si elle prétend que le revenu ne correspond pas à la déclaration de l'employeur.

Mais pour le calcul du revenu net, le salarié qui veut obtenir la déduction de dépenses professionnelles autres que celles indiquées par l'employeur voit la charge de la preuve lui incomber. Il appartient à l'intéressé d'apporter toutes les justifications nécessaires sur les dépenses professionnelles dont il demande la déduction.

La loi ne fixe aucune règle particulière sur la nature des justifications qui peuvent être exigées. On reste donc dans les limites du droit commun.

Ce que nous disons des déductions vaut aussi pour les salaires en nature ; les salaires perçus sous forme de pourboire dans laquelle la constatation directe est impossible.

En pratique, l'administration n'exige pas des preuves écrites et se contente d'une des présomptions. Elle tend même à adopter un véritable forfait.

Le contrôleur est bien obligé d'évaluer à forfait les avantages en nature, suivant une moyenne. Par exemple, pour l'éclairage, le chauffage, la nourriture.

Pour la déduction des dépenses professionnelles, le cas des voyageurs de commerce, offre beaucoup de difficultés. Il est impossible de trouver des éléments objectifs qui puissent permettre de déterminer l'importance de leurs frais de déplacement. Certains voyageurs n'ont guère de frais, soit parce qu'ils se bornent à traiter des affaires très importantes dans une grande ville, d'autres au contraire, des frais élevés, parce qu'ils ont une clientèle dis-

séminée dans toutes les communes. Dans la déclaration de l'employeur aucune distinction n'est faite généralement dans le pourcentage entre ce qui constitue des frais et ce qui constitue un salaire.

Pour les pourboires des chauffeurs de taxis, des garçons de café, etc... l'instruction de 1918 n'indique pas d'après quelle méthode on doit procéder et la loi non plus. En définitive, le chiffre à retenir sera débattu contradictoirement entre le contrôleur et le contribuable et résultera d'un accord amiable entre les deux parties.

A l'étranger, il arrive qu'on fasse percevoir les sommes par l'employeur : il en est ainsi en Allemagne et en Angleterre. De même, en Italie.

CHAPITRE VI

La cédule des bénéfices non commerciaux

L'assiette de l'impôt offre ici beaucoup plus de difficultés. Il ne s'agit pas d'une somme déterminée d'avance, fixée dans un contrat, mais de gains qui sont sans doute, dans certains cas, le produit d'un travail, mais dans d'autres, la mise en jeu d'un capital. Or, il s'agit de déterminer un revenu, c'est-à-dire la somme des satisfactions que le contribuable a retirées, évaluées en argent, de tel ou tel emploi de son activité dans des opérations non commerciales.

Suivant la définition que donne des bénéfices taxables l'instruction du 30 mars 1918, il faut s'attendre à ce que la preuve des éléments considérés soit délicate et prête à l'inquisition fiscale :

« Les bénéfices classés dans cette cédule sont imposables à raison de leur montant net. Celui-ci est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. »

Pour ce qui est des recettes, il y aura lieu de distinguer les gains en capital des gains en revenu (voir une réponse du ministre à une question écrite n° 17.032 J. O. du 19 mai 1923). Une plus value réalisée lors de la vente d'un élément patrimonial compris dans la fortune du contribuable

n'est pas assujettie à la taxe. L'impôt est donc personnel, en ce sens que le fisc doit se placer au point de vue du contribuable. Cette personnalité est favorable à l'inquisition.

Pour la preuve de l'assiette, l'inquisition fiscale est encore évitée à l'heure actuelle, mais c'est aux dépens des intérêts du trésor.

En effet, le contribuable renseigne le contrôleur au moyen d'une déclaration qu'il est tenu de produire dans les deux premiers mois de chaque année (art. 33 loi du 31 juillet 1917 modifiée par l'art. 7 de la loi du 30 juin 1923). D'après l'instruction de 1918 (art. 31) il n'est pas même besoin de faire cette déclaration spéciale, la déclaration souscrite en vue de l'assiette de l'impôt général qui contient obligatoirement l'indication distincte des bénéfices non commerciaux est considérée comme souscrite aussi en vue de la cédula.

Cette déclaration fait foi jusqu'à preuve contraire.

Si donc, le contrôleur veut discuter le bénéfice déclaré, c'est à lui normalement qu'il incombe de faire la preuve.

Mais l'administration n'a que des ressources très limitées pour ce qui est de cette preuve. Elle ne peut pas exiger du contribuable la production de ses livres, car ce dernier n'est généralement pas obligé, étant non commerçant, d'avoir une comptabilité. Elle est donc réduite aux présomptions à défaut de la preuve par témoins, par écrit, etc...

Cependant, l'administration peut avoir taxé d'office le contribuable ; ce dernier s'il s'estime lésé portera devant le Conseil de préfecture la contestation.

Or, bien qu'il semble normal que devant le juge la

charge de la preuve incombe exclusivement à l'administration, l'art. 35 de la loi du 31 juillet 1917 porte une dérogation importante à ce principe :

Le tribunal, nous dit cet article, saisi du litige, apprécie les motifs invoqués par l'administration et le contribuable en tenant compte, s'il y a lieu, de l'obligation du secret professionnel et fixe la base d'imposition.

Il résulte de ce texte que le fardeau de la preuve, contrairement au droit commun, est à la charge des deux parties. Le contribuable ne peut se contenter de dénier les allégations de l'administration. Le tribunal apprécie souverainement. On aboutit ainsi à une taxation administrative sous la haute direction du Conseil de préfecture.

L'administration invoquera les présomptions, les signes extérieurs ; le contribuable sera amené à produire des preuves écrites, des livres de comptes.

Beaucoup de contribuables non commerçants ne tiennent pas un livre de leurs recettes. On a proposé l'institution d'un registre obligatoire de ce genre pour les non commerçants, à la commission des finances de la chambre lors de la discussion du projet de 1923.

La chambre des députés avait elle-même adopté dans sa séance du 19 janvier 1923, cette disposition qui a été vivement critiquée :

« Tous employeurs astreints aux déclarations prévues par l'article 26 de la loi du 31 juillet 1917 (déclaration des salaires), devront comprendre dans lesdites déclarations : les personnes auxquelles ils auront payé, au titre de leur profession, des honoraires, vacations, commissions, etc... et dont le montant brut au cours de l'année aura atteint pour une même personne la somme de 500 frs... »

Cette dernière disposition paraît d'une application délicate, car les honoraires dont il s'agit ne dépendent pas, comme les salaires, d'un contrat, ne sont pas constatés par un écrit, par une quittance, et l'on se trouverait réduit au témoignage incontrôlable d'un tiers. De ce témoignage dépendrait la taxation d'un avocat, d'un médecin, etc...

Quant au livre de recettes, il se heurte à l'objection tirée du secret professionnel qui s'impose à certaines catégories de non commerçants. Mais ce n'est pas une objection sérieuse puisque le contrôleur des contributions directes est tenu lui-même au secret professionnel (loi du 15 juillet 1914 art. 23).

En Angleterre les revenus des professions libérales sont groupés dans la cédule D et connus par la déclaration du contribuable lui-même. En vue de garder le secret des affaires, cette déclaration peut être adressée à des assessseurs spéciaux, même à un fonctionnaire de l'Etat, commissaire spécial.

En Italie, les bénéfices non commerciaux sont groupés dans la cédule C avec les salaires et traitements.

L'imposition est arrêtée par voie de taxation administrative ; cette taxation est basée d'après une déclaration du contribuable et révisée ensuite tous les quatre ans.

CHAPITRE VII

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Pour la taxation des bénéfices du Commerce et de l'Industrie, la réforme fiscale de 1917 s'est appuyée sur le principe d'après lequel ces bénéfices ne peuvent être exactement évalués et par conséquent imposés d'une manière véritablement uniforme que si le fisc est autorisé à se faire produire la comptabilité des commerçants.

Dans l'ancien système judiciaire, la patente, impôt du commerce et de l'industrie, était la contribution pour laquelle on avait fait le plus gros effort en vue de serrer au plus près la réalité, tout en ne se servant que de signes extérieurs pour la détermination du revenu imposable.

Or, c'est l'impôt qui présentait les plus graves imperfections : une complication extrême et une disproportionnalité notoire.

L'inquisition fiscale était évitée, mais aux dépens de l'équité.

En 1917, alors que les besoins de l'Etat devenaient considérables, on fut obligé de renoncer aux signes extérieurs afin de pouvoir demander aux revenus commerciaux une contribution beaucoup plus importante aux charges publiques.

L'assiette de l'impôt est donc dorénavant le bénéfice

réel du contribuable.

Art. 2 de la loi du 31 juillet 1917 : « Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente... ». Art. 4 : « Sont imposés sur leur **bénéfice net**, après déduction de toutes charges... »

Voici comment l'administration précise cette notion du bénéfice net : « Le bénéfice net d'une exploitation pour une période déterminée est l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise pendant la période envisagée... » (1).

Or ce bénéfice net, base d'évaluation pour l'impôt, est un élément difficile à déterminer.

Il faut se souvenir de son caractère économique. Le bénéfice du commerçant, c'est, en langage économique, le **profit** de l'entrepreneur. Le **profit** (2) dépend de l'habileté personnelle de l'entrepreneur à combiner le travail et le capital dans la production, et de son aptitude à prévoir la situation future du marché. Le profit résulte de la différence entre un prix de vente et un prix de revient. On ne connaît donc le bénéfice commercial que si l'on connaît bien le prix de vente et le prix de revient.

Ce dernier élément, le **prix de revient**, est le plus difficile à connaître, parce que chaque entrepreneur a intérêt à le tenir caché ; c'est son principal secret ; c'est par telle économie réalisée sur son prix de revient qu'il peut lutter victorieusement contre ses concurrents. En outre, le prix de revient est lui-même constitué par une foule d'éléments : matières premières, frais généraux, amortissements, impôts, etc... ; il faut préciser ces

(1) Notions élémentaires sur les contributions directes. Paris Imprimerie nationale 1920 p. 303.

(2) Voir Truchy, cours d'économie politique tome II passim...

éléments pour connaître le prix de revient et déterminer le bénéfice.

C'est pourquoi pour l'assiette de l'impôt, le fisc a besoin des plus larges pouvoirs de contrôle. C'est pourquoi aussi, le monde du commerce est hostile en général à une méthode de taxation qu'il accuse d'entraîner la divulgation du secret des affaires.

Le caractère inquisitorial de l'impôt ne réside pas dans ce fait qu'il peut comporter un questionnaire indiscret sur la personne même du contribuable, mais de ce qu'il entraîne une immixtion dans la direction des entreprises.

En effet, l'impôt a un caractère plus **réel** que **personnel** : l'assiette, c'est le bénéfice, le profit, c'est-à-dire une différence arithmétique entre des recettes et des dépenses ; ce n'est pas le revenu, c'est-à-dire la somme des services et des satisfactions que le contribuable a recueilli de telle pouvoir économique au cours de telle année, mais c'est l'accroissement net d'un élément de patrimoine, d'une exploitation industrielle ou commerciale, à la fin de telle année.

C'est pourquoi aussi, le monde du commerce n'a pas perdu tout espoir de voir le fisc revenir à une méthode plus objective. Sous la pression des groupements professionnels, pour une certaine partie des contribuables, pour ceux qui à défaut d'une comptabilité bien organisée, ne connaissent pas eux-mêmes exactement leur prix de revient, le législateur est revenu en 1924 à une méthode qui exclut à peu près toute inquisition. Il semble malheureusement que ce ne soit que pour un temps.

La méthode de détermination varie actuellement

suivant que l'on a à faire à une exploitation importante ou à une petite entreprise.

D'après la loi du 16-17 avril 1924, on doit appeler petite entreprise celle dont « le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 200.000 frs s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, et 40.000 frs s'il s'agit d'autres redevables. Pour cette catégorie de contribuables, l'inquisition fiscale est évitée par le moyen que nous indiquerons plus loin.

Pour les autres, on peut dire qu'il n'existe à peu près aucun moyen d'éviter l'inquisition fiscale.

Il y a cependant pour les contribuables la faculté d'opter pour la taxation d'après le chiffre d'affaires. Cette opération consiste comme l'on sait dans l'application au chiffre d'affaires d'un coefficient approprié.

On pourrait être tenté de voir dans cette dernière méthode une sorte de forfait ou de taxation d'après un signe extérieur. En réalité, ce ne serait pas exact.

D'abord il faut remarquer que le signe extérieur choisi, le chiffre d'affaires est déjà lui-même d'une détermination délicate.

Ce chiffre d'affaires doit d'abord être déclaré par le contribuable. La loi du 31 juillet 1917 n'avait pas mis cette obligation à leur charge, mais depuis la loi du 28 juin 1920 art. 3, il en est autrement pour les contribuables dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 frs. Ce minimum a été relevé à 200.000 et à 40.000 frs suivant les cas, par l'article 2 de la loi du 16-17 avril 1924.

Or la détermination du chiffre d'affaires nécessite la

production des livres. A cette production les contribuables sont obligés en vertu de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 :

« Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 frs (200.000 ou 40.000 frs par an, suivant les cas depuis 1924), est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre III du code de commerce, ainsi que tous livres et documents annexes : pièces de recettes et de dépenses.

Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'art. 11 du code de commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'art. 5 de la loi du 17 avril 1906. »

Cet article a une importance considérable, non seulement au point de vue technique, mais aussi au point de vue doctrinal, car il aboutit, en réalité, à une modification organique du système institué par la loi de 1917 pour les contribuables qu'il vise.

« Dans les termes où il est conçu, dit la circulaire du 14 février 1921, n° 1.353, cet article a une portée générale. Par suite, lorsqu'il s'agira d'un contribuable ayant opté pour l'évaluation de ses bénéfices d'après son chiffre d'affaires, le droit d'investigation du contrôleur ne sera pas limité à la consultation des documents nécessaires à la détermination de cet élément, ainsi qu'il était indiqué dans l'instruction du 30 mars 1918 art. 32. Il pourra étendre

son examen à toutes les parties de la comptabilité et y relever les données susceptibles de servir à la fixation du bénéfice imposable ».

Conséquences pratiques de cet article :

En donnant au contrôleur le droit de se faire communiquer toute comptabilité, l'art. 32 précité lui donne, implicitement, le droit de relever le montant du bénéfice réel. Connaissant le montant, qu'il a soin d'ailleurs de vérifier et de rectifier s'il y a lieu, il est bien évident qu'il le retient comme base de l'impôt cédulaire. Bien que le contribuable ait opté pour la déclaration indirecte de son bénéfice, c'est bien le bénéfice réel qui, en définitive, est le but cherché.

Cette façon de voir a été sanctionnée par le Conseil d'Etat dans son arrêt du 2 mars 1923 (Bull. Dup. 1923 p. 162) qui a reconnu qu'« aucune disposition cédulaire, en ce qui concerne les bénéfices commerciaux, ne permettant d'adopter une évaluation forfaitaire, ce sont les résultats réels de la profession qui constituent obligatoirement un des éléments du revenu passible de l'impôt général ».

C'est au contribuable à prouver l'exactitude du chiffre d'affaires déclaré par lui :

Arrêt du Conseil d'Etat du 26 janvier 1923.

Arrêt.

« Considérant qu'aux termes de l'art. 9 de la loi du 31 juillet 1917, les personnes assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux doivent, si elles en sont requises, par lettre recommandée du contrôleur des contributions directes, faire connaître, par écrit, le montant de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente

et fournir, à cet égard, toutes justifications nécessaires ;

Considérant que le sieur X..., qui n'avait fourni aucune déclaration de ses bénéfices, a été requis de faire connaître le montant de son chiffre d'affaires, conformément à la disposition de la loi précitée, qu'il n'apporte aucune justification de nature à établir l'exactitude du chiffre d'affaires indiqué par lui ; que, dans ces conditions, c'est à bon droit que le contrôleur a évalué son bénéfice, par application de l'art. 10 de ladite loi, au moyen des renseignements recueillis et des constatations effectuées et en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient déterminé dans les conditions prévues par l'art. 7, et qui n'est, d'ailleurs, pas contesté (3). »

Au sujet des conditions dans lesquelles les contribuables ayant opté pour le chiffre d'affaires sont tenus de donner au contrôleur communication de leur comptabilité, voici une réponse du ministre à une question écrite posée par M. Guichard, député ((J. O. du 2 février 1923. Débats. Chambre, p. 507) :

« Sous le régime institué par l'art. 9 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par l'art. 3 de la loi du 25 juin 1920, les contribuables soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, d'après une évaluation basée sur leur chiffre d'affaires, étaient seulement tenus, lorsqu'ils y étaient invités par le contrôleur, de fournir à l'appui de la déclaration de leur chiffre d'affaires toutes les justifications. Mais l'art. 32 de la loi du 31 juillet 1920 a imposé à tout commerçant dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 frs par an, l'obligation de représenter aux agents du Trésor, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par

(3) Bulletin des cont. directes et du cadastre 1923 p. 158.

le titre II du code de commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et dépenses. Cette disposition, qui a une portée générale, est susceptible, en particulier, de recevoir son application à l'égard des redevables dont le bénéfice imposable est évalué d'après leur chiffre d'affaires. C'est, dès lors, à bon droit que le contribuable en cause a pu être invité par le contrôleur à lui communiquer tous ses documents comptables, si son chiffre d'affaires annuel dépasse 50.000 frs. »

Le seul avantage que le contribuable gagne, à la rigueur, dans l'option par le chiffre d'affaires, c'est de voir dans un certain cas la charge de la preuve passer à l'administration.

En effet, le contrôleur a le droit de choisir le coefficient approprié non seulement entre le maximum et le minimum fixé par la commission chargée d'établir les coefficients, mais encore au dessous et au dessus du maximum dont s'agit.

Tant qu'il ne dépasse pas le coefficient maximum, c'est au contribuable à prouver que le coefficient divisé est exagéré en apportant à cet effet toutes les justifications nécessaires :

Arrêt du Conseil d'Etat du 8 août 1923.

Cité par B. Dupont, p. 32.

Arrêt.

« Considérant qu'en vertu de l'art. 7 de la loi du 31 juillet 1917, pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le contrôleur des contributions directes détermine, dans les limites du maximum et du

minimum prévus pour la catégorie à laquelle appartient le contribuable, le coefficient applicable au chiffre d'affaires de ce dernier et que, d'après l'article 10 § 2 de la même loi, l'administration des contributions directes n'est tenue de justifier, en cas de contestation, l'emploi du coefficient dont elle a fait usage que lorsqu'elle a cru pouvoir calculer l'imposition d'après un coefficient supérieur au maximum.

Considérant qu'il résulte de l'instruction que, pour le calcul de l'imposition contestée, il a été fait application au chiffre d'affaires du requérant du coefficient de 30 0/0 maximum correspondant à la catégorie à laquelle appartient celui-ci ; que le sieur X... n'établit pas que ce coefficient soit exagéré eu égard aux conditions dans lesquelles il exerce sa profession et aux bénéfices réalisés par lui ; que, dès lors, il n'est pas fondé à demander la réduction de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux auquel il a été assujetti pour l'année 1920, d'après un bénéfice imposable de 3.900 frs, calculé dans les conditions ci-dessus indiquées. » (rejet). (4)

Arrêt du Conseil d'Etat du 18 mai 1923 :

Arrêt.

« Considérant que la loi du 31 juillet 1917 dispose, dans son article 6, qu'à défaut d'autre mode d'imposition, le bénéfice des professions industrielles et commerciales est évalué par application au chiffre d'affaires de coefficients appropriés, déterminés par une commission ; qu'elle ajoute dans son article 10 que les coefficients ainsi établis ne lieront pas les contribuables, qui pourront adopter d'autres coefficients, mais qu'elle subordonne expressément cette faculté à la production des justifications nécessaires ;

Considérant que pour demander l'application d'un

(4) Bull. des cont. dir. et du cad. 1924 p. 32.

coefficient inférieur au coefficient minimum établi par la commission instituée en vertu de l'art. 6 précité de la loi du 31 juillet 1917, le sieur X... se borne à de simples allégations ; que, dès lors, et faute de fournir les justifications exigées par la loi, il n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le Conseil de préfecture a rejeté sa demande en réduction de l'impôt sur les bénéfices commerciaux auquel il a été assujetti pour l'année 1921. » (5)

Quant au contraire le contrôleur juge à propos d'appliquer un coefficient supérieur au maximum, c'est à lui de fournir les justifications nécessaires.

Arrêt du Conseil d'Etat du 26 janvier 1923.

Arrêt.

« Considérant qu'aux termes de l'art. 10, § 1 et 2 de la loi du 31 juillet 1917, le contrôleur procède à l'évaluation provisoire des revenus imposables en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient déterminé dans les conditions indiquées à l'art. 7 de ladite loi, que, toutefois, lorsque le contrôleur est en mesure d'établir que le rapport du bénéfice net réel au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum, fixé par la commission, il peut faire emploi d'un coefficient plus élevé, à charge pour lui, d'apporter, en cas de contestation, les justifications nécessaires ;

Considérant qu'en évaluant le bénéfice du sieur X... à l'aide d'un coefficient supérieur au coefficient fixé par la commission, le contrôleur n'a fait qu'user de la faculté qui lui est reconnue par la disposition précitée, et qu'il produit les justifications établissant que ledit coefficient n'est pas exagéré ; qu'ainsi le sieur X... n'est pas fondé à soutenir que le coefficient appliqué est illégal et trop élevé... » (6)

(5) Bull. des cont. dir. et du cad. 1923 p. 300.

(6) Bulletin des contributions directes et du cadastre, année 1923 p. 195.

Les contribuables qui sont obligatoirement imposés d'après le bénéfice réel, c'est-à-dire :

1° Les sociétés assujetties à l'enregistrement des délibérations de leur Conseil d'administration en vue de la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

2° Les contribuables assujettis à la contribution des bénéfices de guerre pendant la durée d'application de cet impôt.

Et d'autre part les contribuables ayant opté pour le bénéfice réel et qui ont adressé avant le 1^{er} mars (depuis la loi du 30 juin 1923, art. 4), un résumé de leurs comptes de profits et pertes, sont astreints à faire la preuve de l'exactitude du bénéfice réel qui ressort dudit compte. A cet effet ils doivent s'engager de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes les justifications nécessaires (Art. 4, loi du 31 juillet 1917).

Le contrôleur a donc le droit d'exiger la production de tous les livres de comptabilité. Il doit toutefois aller les consulter à domicile (Rep. min. dep. n° 8.312 J. O. du 15 mai 1921). Aucune disposition ne l'autorise à exiger des intéressés le déplacement de leurs documents comptables (Rep. min. dep. n° 8.793. J. O. du 25 mai 1921).

Mais « les éléments de la détermination du bénéfice net ne peuvent être tirés que de la comptabilité des entreprises » (7).

Cependant rien n'empêche l'administration d'utiliser pour la vérification de la comptabilité d'un contribuable donné des renseignements relevés dans la comptabilité d'autres contribuables.

Cette méthode est-elle bien légale ? Sans aucun doute. Dans une réponse à une question de ce genre posée par un

(7) Art. 49. Instruction du 30 mars 1918.

député (n° 7.850, J. O. du 20 avril 1921), le ministre des finances s'exprime ainsi :

« Les dispositions légales qui autorisent en vue de l'établissement de l'impôt, les agents des services financiers à vérifier la comptabilité des redevables, n'ont prévu aucune restriction au sujet des conditions dans lesquelles le droit de recherche peut être exercé. Rien ne s'oppose en particulier à ce que les agents recueillent des renseignements que leurs investigations leur permettent de découvrir sur le compte d'autres contribuables. En matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, le législateur a même jugé indispensable d'obliger les commerçants à faire, sur leur registre spécial, des inscriptions destinées uniquement à renseigner l'administration sur les affaires effectuées par d'autres commerçants (loi du 25 juin 1920, art. 66, 3^e alinéa). Au reste la faculté de prendre, dans l'exercice du droit de communication, des notes ou des copies des documents communiqués, avait déjà été consacrée antérieurement par un arrêt de la cour de Cassation du 27 mars 1901 (D. 1901, I. 494. Sir 1902. I. 53). »

Enfin les écritures commerciales ne constituent qu'une présomption *juris tantum* — les écritures sont présumées exactes jusqu'à preuve du contraire. Le contrôleur peut donc, y trouvant des motifs d'en contester l'exactitude, évaluer d'office le bénéfice réel et le contribuable aura alors, la preuve, très lourde à faire, de la sincérité de ses écritures.

En cas de réclamation devant la juridiction contentieuse après la publication du rôle, il appartient au contribuable de prouver l'exagération de la base qui lui a été assignée en apportant toutes les justifications qu'il s'est

abstenu ou qu'il a refusé de produire antérieurement.

Il lui appartiendra en vertu de l'article 29 de la loi du 21 avril 1832, relatif au contentieux en matière de patente, de demander une expertise (8), mais il ne pourra pas offrir la preuve par témoins, ni proposer son serment (voir arrêt du Conseil d'Etat ci-dessus cité à propos de l'Impôt foncier).

En somme rien n'est organisé pour éviter l'inquisition fiscale (9), c'est pourquoi de nombreuses propositions de réforme ont été émises, touchant la détermination de l'assiette de cette cédula.

Elles n'ont jusqu'à maintenant abouti que pour les contribuables d'un chiffre d'affaires inférieures à 200.000 (anc. 40.000 frs) dans la loi du 16-17 avril 1924.

Nous rappelons sommairement ces propositions dont nous n'avons pas à faire ici l'étude complète :

1° Proposition de loi de M. le député Henri Le Mire n° 4.457 (1922) établissant un mode d'évaluation quinquennale des bénéfices industriels et commerciaux (Documents parlementaires Chambre 1922 p. 1781). Cette méthode permettrait une compensation des exercices déficitaires et des exercices bénéficiaires. L'impôt présenterait les avantages propres à tout système forfaitaire basé sur une présomption de gains moyens. L'emploi de cette méthode résulterait d'une option du contribuable.

2° Proposition de loi de M. le député Victor Constant, du 9 juin 1922, tendant à remplacer les impôts commerciaux existants par un impôt commercial unique pour les petits et moyens commerçants seulement (patentables du tableau A) constituant un forfait, basé sur la nature de la profession, l'importance de la population et la valeur loca-

(8) Les nouveaux impôts cédulaires sont régis au point de vue de la procédure contentieuse par les dispositions édictées pour les anciens impôts. Voir notions élémentaires sur les impôts directs 1920 p. 427.

(9) Il faut toutefois noter ici une nouveauté très importante introduite dans cette procédure en ce qui concerne les cédules créées en 1917 et l'im-

tive des locaux occupés (c'est-à-dire les mêmes signes extérieurs que la patente).

3° Proposition de loi de M. d'Aubigny tendant à remplacer pour les contribuables du petit et du moyen commerce (tableau A de la patente) l'impôt cédulaire par une taxation forfaitaire (Chambre des députés. Documents parlementaires. Année 1922. Tome II, p. 291).

L'impôt serait constitué par un droit fixe établi en tenant compte de la nature de la profession et de la population de la commune où est située l'exploitation, par un droit proportionnel basé sur la valeur locative des locaux professionnels et par un droit complémentaire basé sur le chiffre d'affaires.

4° Proposition de M. le député Chappedelaine (séance du 15 janvier 1923. Chambre. Documents parlementaires ; tome I, p. 183 et annexe n° 5.438) tendant à l'imposition des contribuables faisant un chiffre d'affaires inférieur à 120.000, par l'application d'un coefficient unique au chiffre d'affaires déterminé sans déclaration.

Cette dernière proposition a abouti au texte de certains articles de la loi du 16-17 avril 1924. Cette loi a également pour objet d'organiser une détermination forfaitaire de l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires établie par la loi du 25 juin 1920. Ces dispositions nouvelles s'appliquent aux redevables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 200.000 frs et 40.000 frs suivant la distinction que nous avons relevée plus haut.

Les personnes imposables rentrant dans ces deux catégories n'ont plus aucune déclaration à souscrire pour l'assiette de la cédule commerciale (art. 5 de la loi de 1924).

pôt global. C'est le principe du secret d'impôts (article 22 à 24 de la loi du 15 juillet 1917). Si ce n'est pas à proprement parler un moyen d'éviter l'inquisition, c'est une garantie sérieuse que les secrets d'affaires divulgués ne dépasseront pas les limites indispensables.

Elles sont placées à l'abri de tout contrôle et de toute investigation dans leur comptabilité (art. 5).

L'assiette de l'impôt est le chiffre d'affaires auquel on applique un coefficient.

Le chiffre d'affaires est déterminé de la manière suivante et reste fixé pour deux années avec faculté de tacite reconduction :

Art. 5... « Le montant du forfait servant de base à l'impôt sera établi par l'administration après entente avec le contribuable.

En cas de désaccord, l'évaluation sera effectuée, sur la demande du contribuable, par une commission siégeant au chef-lieu de chaque département et composée d'un conseiller de préfecture désigné par le préfet, président, de trois chefs de services financiers désignés par le ministre des finances ou de leurs délégués et de trois membres désignés par les chambres de commerce. Ces trois derniers membres pourront en cas d'empêchement être remplacés par des membres suppléants qui seront désignés en même temps et de même manière que les membres titulaires. En cas de désaccord avec un syndicat ou une coopérative agricoles, ces trois derniers membres seront remplacés par trois représentants des syndicats et des coopératives agricoles du département, désignés au début de chaque année, ainsi que leurs trois suppléants par les chambres d'agriculture.

Cette commission entendra le contribuable intéressé ou son mandataire qui ne pourra être qu'un commerçant patenté de la profession ou un membre du bureau d'un syndicat ou d'une coopérative agricoles, si l'affaire concerne une association agricole, un officier ministériel ou

un avocat régulièrement inscrit à un barreau, si, l'intéressé a demandé à fournir des explications orales ; elle se fera communiquer par le redevable, ainsi que par les administrations compétentes, tous renseignements ou justifications qui lui paraîtront nécessaires pour déterminer le montant du forfait.

Le contribuable pourra, dans un délai de vingt jours à compter de la notification de la décision de la commission, déclarer qu'il renonce au bénéfice du forfait ainsi déterminé, pour rester soumis au régime des art. 66 et 67 de la loi du 25 juin 1920.

Le forfait sera établi pour une période de deux années ; il sera renouvelable d'année en année par tacite reconduction, sauf dénonciation par le contribuable ou l'administration au cours des deux derniers mois de chaque année.

Toutefois, le forfait pourra être révisé au cours des deux mois qui précéderont l'expiration de chaque semestre, à la demande, soit du contribuable, soit de l'administration, en cas de changement notoire dans la nature ou le mouvement des affaires assujetties à la taxe de 10 0/0, par application des dispositions du § 2 n° 3 de l'art. 63 de la loi du 25 juin 1920.

En cas de désaccord entre le contribuable et l'administration, le différend sera porté devant la commission instituée par le 6° alinéa du présent article.

Le paiement de l'impôt sera fait par 1/4 tous les trois mois.

Un règlement d'administration publique déterminera les conditions d'application du forfait prévu par le présent article. »

L'application du coefficient au chiffre d'affaires ainsi déterminé a lieu de la manière suivante :

Art. 3. Le cinquième alinéa de l'art. 10 de la loi du 31 juillet 1917 est supprimé et remplacé par la disposition suivante :

« En ce qui concerne les contribuables visés au 3^e alinéa de l'art. 7, le bénéfice imposable est évalué en appliquant au chiffre d'affaires le coefficient unique déterminé dans les conditions prévues à cet alinéa. Le contrôleur notifie aux intéressés le coefficient qu'il a appliqué en les avisant qu'un délai de 20 jours leur est accordé pour présenter leurs observations par écrit ou verbalement au sujet de cette fixation. Dans le cas où le contribuable juge que le coefficient qui lui est appliqué ne correspond pas à la catégorie de profession dans laquelle il doit être rangé, il a la faculté d'indiquer le coefficient qu'il estime devoir être adopté et d'en demander l'application, à condition de fournir les justifications nécessaires.

A la suite des observations présentées ou à l'expiration du délai de 20 jours prévu aux alinéas 3 et 5 du présent article, le contrôleur arrête définitivement les bases d'imposition, sans préjudice pour les intéressés, du droit de réclamer par la voie contentieuse après la publication du rôle. »

Art. 4 « Les coefficients prévus à l'article 1^{er} de la présente loi seront déterminés, avant le 1^{er} janvier 1925 par la commission instituée par les articles 6 et 8 de la loi du 31 juillet 1917. Les nouvelles dispositions édictées par les articles 1^{er}/ et 3 de la présente loi seront applicables à partir de cette date.

A titre transitoire, pour les contribuables visés, à

l'art 1^{er} de la présente loi, les coefficients qui ont été fixés pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux afférents à l'année 1923 seront maintenus pour le calcul dudit impôt afférent à l'année 1924. »

On doit remarquer que toute inquisition n'est pas complètement évitée car si le contribuable entend contester le coefficient ou ne tombe pas d'accord avec l'Administration sur le chiffre d'affaires on en revient fatalement à la taxation du bénéfice réel, car le contribuable devra faire connaître le bénéfice, ce sera en effet la meilleure des justifications.

En définitive, il est impossible d'éluder complètement les investigations dans les comptabilités en tout état de cause, tant que l'on n'en revient pas purement et simplement au système des signes extérieurs.

CHAPITRE VIII

L'impôt général sur le revenu

L'impôt général sur le revenu a pour but de saisir les facultés globales du contribuable. Institué par la loi du 15 juillet 1914, il a été remanié par les lois postérieures qui ont plutôt aggravé que diminué l'inquisition fiscale, en ce qui concerne son assiette.

Il a un double rôle à remplir :

C'est un impôt glaneur, il complète le système des impôts cédulaires. Non seulement il atteint tous les revenus qui sont taxés par les diverses cédules, mais encore il frappe les bénéfices de toute opération lucrative qui ne résulte pas de l'exercice d'une profession ou d'une propriété imposable à une cédule. Le Conseil d'Etat dans son arrêt du 15 février 1923, (1) déjà cité, affirme que l'administration ne doit pas se contenter, pour l'assiette de l'impôt global, des sources de revenus déjà taxés par les autres impôts.

D'autre part, l'impôt global joue un rôle de redressement, il corrige les défauts, les effets du système cédulaire, en vue de réaliser une meilleure adaptation de la contribution aux facultés réelles du contribuable. Ainsi, il réalise la progressivité, et il permet la déduction des pertes résultant d'un déficit d'exploitation. Pour cela, il est indis-

(1) Journal des sociétés civiles et commerciales 1923 p. 115. Dans le même sens arrêts du 27 juillet 1923 et du 22 nov. 1923. Bull. des cont. directes et du cad. mai 1924 p. 262.

pensable d'envisager le revenu total que perçoit le contribuable.

Il résulte de ce rôle attribué à l'impôt global, que la personnalité triomphe au plus haut degré dans cette contribution.

L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 définit ainsi l'assiette de l'impôt :

« L'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Ce revenu net est déterminé, eu égard aux propriétaires et aux capitaux que possède ce contribuable, à la profession qu'il exerce, au traitement, salaire, pensions et rentes viagères dont il jouit, ainsi qu'au bénéfice de toutes opérations lucratives auxquelles il se livre, sous déduction 1° des intérêts des emprunts et dettes à sa charge, 2° des arrérages de rentes payés par lui à titre obligatoire. 3° De tous impôts directs et taxes assimilés acquittés par lui. 4° Des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle. »

Du caractère personnel de l'impôt il résulte que l'acquisition va être favorisée. Lorsqu'il s'agit de l'impôt personnel, on ne peut pas faire abstraction de la personne imposée et il faut qu'à l'égard de cette personne, la somme qu'on entend soumettre à l'impôt constitue indiscutablement un revenu, disait M. le conseiller Labouchère, dans ses conclusions au Conseil d'Etat arrêt du 28 janvier 1921. (2)

D'autre part, le revenu envisagé étant le revenu global, il n'est plus possible de rien tenir caché au fisc ; lorsque l'administration connaît seulement des sources distinctes de revenu qui sont souvent évaluées par des agents

(2) Lebon 1921 p. 107 Dallos 1921-3-9.

distincts dans différentes localités, le contribuable peut espérer que sa véritable situation de fortune échappera aux investigations. Surtout il est impossible pratiquement, dans ce cas, de dresser un dossier individuel qui groupe tous les éléments de patrimoine et d'élaborer un cadastre des fortunes. Au contraire, l'impôt global amène nécessairement à l'édification d'un tel cadastre.

C'est pourquoi l'impôt créé en 1914 paraît naturellement destiné au développement de l'inquisition fiscale.

Cependant, nous devons signaler que pour certains contribuables il n'y a de ce côté là aucun danger, car l'assiette de l'impôt est déterminé d'une manière forfaitaire.

Art. 11 de la loi du 15 juillet 1914 :

« En ce qui concerne les personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitation ou profession, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt. »

Pour les autres contribuables, le fonctionnement de l'impôt n'a pas laissé d'être parfois quelque peu vexatoire et des propositions de retour à l'ancien système indiciaire ont été émises. Un des points sur lesquels sont nés le plus souvent les conflits entre les contribuables et le fisc, c'est le fait de savoir quand telle recette est un capital ou un revenu. Dans l'ensemble, pour tous les éléments de l'assiette, les contacts entre le fisc et les contribuables se sont multipliés. L'assujetti doit tenir un compte exact de

ses recettes et de ses dépenses, en vue d'être à même de répondre aux questions des agents du Trésor. La tâche de l'administration est rendue difficile par l'ignorance et la mauvaise volonté des déclarants.

Cependant, dans le mode de détermination de l'assiette, le législateur a introduit certains moyens d'éviter l'inquisition. Il faut dire d'ailleurs qu'avec le temps ces restrictions aux pouvoirs du fisc sont allées en s'atténuant, détruites peu à peu par des lois successives :

En vertu de la loi du 15 juillet 1914, art. 5, le contribuable n'était pas obligé de faire une déclaration. D'autre part, le fisc ne pouvait se servir, pour la taxation d'office qui intervenait à défaut de déclaration ou pour le contrôle des affirmations du contribuable, que des éléments certains dont il disposait de par ses fonctions. Sans doute, il n'y avait qu'à exagérer l'assiette afin d'amener le contribuable à produire des justifications devant la juridiction des conseils de préfecture. Mais ce moyen était lui-même d'un emploi très limité, car le contrôleur ne pouvait dépasser, dans l'estimation d'un revenu imposable, le revenu net cadastral, pour la propriété foncière, la moitié de la valeur locative pour le bénéfice agricole, 30 fois la patente, pour le revenu professionnel.

Quand le contribuable faisait une déclaration, l'accomplissement de cette formalité avait pour effet de mettre la charge de la preuve au compte de l'administration, et l'agent du Trésor ne pouvait combattre les énonciations qui y étaient contenues qu'à l'aide des éléments certains. La déclaration n'était assujettie à aucune forme.

« Dans ce système, dit M. Allix, (Traité élémentaire

de science des finances, 4^e édition Paris 1921, page 566), le contribuable pouvait en somme opter entre une déclaration tellement sommaire qu'elle était incontrôlable et une taxation d'office qui avait chance de lui être avantageuse, par suite du manque de moyens d'investigation de l'administration... »

Dans un cas seulement, le contribuable était tenu de fournir des justifications et avait la charge de la preuve. Dans l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, les faits pour lesquels la demande de justification était autorisée étaient déterminés d'une façon limitative ; c'étaient les déductions que le contribuable demandait par application des art. 10, 12 et 15.

En outre, le contribuable avait la faculté de ne pas renouveler chaque année sa déclaration, art. 16 6^e de la loi précitée ; dans ce cas, il était sensé avoir maintenu sa déclaration précédente.

La loi du 31 décembre 1916 a augmenté les pouvoirs du fisc en vue d'accroître le rendement de l'impôt.

La déclaration est désormais obligatoire. Mais elle a toujours pour effet de mettre la charge de la preuve sur l'administration. La déclaration constitue une présomption qui fait foi jusqu'à preuve du contraire. Cette déclaration est donc présumée exacte. C'est un avantage pour le contribuable, mais la déclaration toute seule ne suffit plus ; le contrôleur a désormais le droit de demander à l'assujetti des éclaircissements, c'est-à-dire, des explications sur les points obscurs de la déclaration.

A cet égard, le pouvoir du fisc ne comporte pas le droit d'exiger des preuves. C'est là une différence importante entre l'impôt cédulaire sur les bénéfices commer-

ciaux et l'impôt global. Dans l'impôt commercial, le contribuable s'engage à fournir des justifications, c'est-à-dire à prouver les énonciations de sa déclaration, cette déclaration ne jouit donc pas d'une présomption légale d'exactitude. Demander une justification, c'est demander la preuve que le fait invoqué est bien réel ; demander un éclaircissement, c'est seulement demander d'exposer d'une façon plus compréhensible tel ou tel fait.

En outre, le contrôleur pouvait désormais passer outre à la déclaration et aux éclaircissements fournis, s'il les estimait inexacts et procéder à une taxation d'office à la suite de laquelle le contribuable était invité à présenter des observations.

Cependant, devant la juridiction contentieuse, en raison de la présomption d'exactitude attachée aux allégations du contribuable, la charge de la preuve incombait à l'administration.

Quoi qu'il en soit, cette dernière n'en était plus réduite au contrôle par les éléments certains.

En outre, l'instruction du 30 mars 1918 est venue faire ressortir ce fait que le défaut de renouvellement d'une déclaration n'empêche pas l'administration de demander des éclaircissements si elle estime que les revenus se sont accrus depuis l'année précédente (art. 185) (3).

La loi du 31 juillet 1917 a prescrit l'indication détaillée des revenus, dans la déclaration ; mais, en outre, elle a consacré une atténuation au caractère inquisitorial de l'impôt en accordant au contribuable la faculté de faire évaluer ces différentes catégories de revenu, suivant la méthode propre à chaque cédula. Ceci permet au contribuable de bénéficier du forfait dans l'impôt global pour les

(3) Art. 50

sources de revenu qui sont évaluées d'après ce procédé dans les impôts cédulaires.

La loi ne soumet à aucune restriction l'exercice de ce droit d'option. Rien ne s'oppose à ce que le contribuable par son choix prenne le mode d'évaluation qui lui est le plus favorable.

Tel est, à l'heure actuelle, l'état de la législation touchant l'évaluation du revenu dans l'impôt global.

Pour avoir une idée complète de la réalité, il faut savoir que l'administration, à laquelle la loi interdit d'exiger du contribuable les justifications, arrive néanmoins à obtenir de ce dernier la production de preuves tirées de sa comptabilité intérieure, des pièces constatant les mouvements de son patrimoine, etc... de la manière suivante :

Lorsque le contrôleur n'est pas satisfait des éclaircissements fournis, il peut, en s'aidant de tous les signes apparents, du degré d'aisance ou de richesse du contribuable (habitation et résidence secondaire, domesticité, équipage, manifestations diverses du train de vie), faire une appréciation très sérieuse de l'importance globale des ressources de l'intéressé (instruction précitée art. 195).

En cas de contestation, le contrôleur offre ses présomptions aux lumières et à la prudence du magistrat (art. 1.353 du C. C.). Ce dernier peut y trouver des motifs suffisants en vue de rejeter les allégations du contribuable, sauf à ce dernier à produire des justifications susceptibles d'en détruire l'effet.

Ce système est appelé à se montrer d'autant plus efficace que la loi du 22 mars 1924 a renforcé les pénalités applicables en matière de dissimulation. Le contribuable qui dissimule volontairement une part des sommes sujettes

à l'impôt peut tomber sous le coup de poursuites correctionnelles, indépendamment des sanctions fiscales déjà établies par les lois en vigueur. Ces poursuites correctionnelles peuvent aboutir à une condamnation de 1.000 à 5.000 frs d'amende.

L'inquisition fiscale n'est donc pas sérieusement évitée à l'impôt global, malgré les restrictions au pouvoir du fisc dont nous avons parlé.

Dans une proposition récente, M. Ancel (4), député, a étudié, après d'autres, le moyen d'en revenir au système indiciaire dans l'impôt sur le revenu global et en même temps dans les impôts cédulaires.

Une proposition de cette nature a également été étudiée par la Chambre de commerce de Poitiers (5). M. Ancel propose de supprimer toute déclaration et tout contrôle :

Pour les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt serait établi forfaitairement au moyen du chiffre d'affaires fixé lui-même à forfait. Le chiffre d'affaires serait déterminé au moyen d'un cadastre dressé pour le commerce, comme pour l'impôt foncier non bâti.

L'impôt général sur le revenu serait évalué à forfait ou plus exactement par les signes extérieurs suivants : le loyer, la pluralité de résidences, les domestiques, les gardes chasses, les automobiles, les yachts de plaisance.

Quant à l'impôt des salaires et traitements et des professions non commerciales, il n'y aurait pas lieu de les maintenir dans le système cédulaire, ils seraient désormais confondus dans l'impôt général.

L'imposition du bénéfice réel ne subsisterait plus que

(4) Chambre documents parlementaires n° 6311 1923 tome II, p. 1645.

(5) Citée dans la proposition de M. Ancel n° 6311.

pour les sociétés déjà assujetties depuis longtemps au contrôle fiscal de leur bilan.

En Allemagne, l'Einkommensteuer d'Empire est précisément un impôt global sur le revenu ; il n'existe pas en effet d'impôts cédulaires. Mais, en pratique, il joue le rôle qui dans les autres pays est dévolu à ces impôts.

Il vise en effet toutes les catégories de revenus. C'est ainsi que les collectivités, à l'exception des personnes publiques, paient un impôt sur le revenu (Körperschaftsteuer).

Quant à l'impôt de superposition qui existe dans les nations ayant adopté une fiscalité moderne, son rôle est dévolu au Kapitalertragsteuer qui est un impôt complémentaire sur la fortune acquise. Malgré sa désignation, cet impôt porte non pas sur le capital, mais sur le revenu des capitaux mobiliers tels que dividendes, intérêts des obligations, intérêts des prêts industriels et commerciaux, etc... Des exceptions sont prévues pour les collectivités à but désintéressé, les caisses d'épargne et les coopératives.

En Angleterre, l'impôt complémentaire est la supertax.

Remarquons qu'elle ne porte que sur les gros revenus. En effet, n'en sont passibles que les revenus supérieurs à 2.000 livres ; ce qui représente, au pair, 50.000 frs.

C'est là une différence notable avec notre impôt global.

Le tarif est progressif et la déclaration obligatoire.

En Italie, l'impôt complémentaire n'a été institué qu'en 1920, lors de la réforme fiscale.

Cet impôt atteint le revenu global quand il dépasse 3.000 lires.

A l'imitation du système français, les célibataires subissent une majoration de 20 0/0 lorsque leur revenu est supérieur à 6.000 liras.

Le tarif est progressif.

La déclaration est obligatoire et combinée avec la taxation administrative.

CHAPITRE IX

La taxe sur le chiffre d'affaires

La taxe sur le chiffre d'affaires atteint la généralité des ventes d'objets ou de marchandises, qu'elles aient le caractère de ventes en gros ou au détail, qu'elles soient faites à des particuliers ou à des commerçants ainsi que la fourniture de services.

Elle a pour origine la taxe sur les paiements et la taxe de luxe instituée par la loi du 31 décembre 1917. Elle a été créée par la loi du 25 juin 1920, art. 59 à 73.

La loi définit elle-même ce qu'il faut entendre par chiffre d'affaires :

a) Pour les fournitures de marchandises, c'est le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées.

b) Pour les fournitures de services, c'est le montant des courtages, commissions, remises, salaires, définitivement acquis.

Le taux est de 1 0/0 plus 1 décime au profit des départements ou des communes, plus 2 décimes créés par la loi du 22 mars 1924.

La surtaxe de 2 décimes n'est applicable qu'à la part recouvrée au profit de l'Etat. Elle a pour effet de porter le taux de l'impôt au chiffre de 1 fr. 30. La taxe de luxe,

incorporée dans les cadres de la taxe sur le chiffre d'affaires, donne lieu à l'application des taux de 3,60 et 12 0/0 avec le double décime.

Nous avons déjà parlé de la procédure que nécessite la détermination du chiffre d'affaires à propos de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Mais, pour ce qui est de la taxe spécialement, les commerçants sont astreints à tenir un registre spécial et à faire connaître aux époques fixées pour les règlements, sous la forme d'une déclaration, le montant total des ventes ou des opérations taxées.

Le contrôle de cette déclaration incombe à diverses administrations suivant les cas, soit l'administration des contributions directes, soit celle de l'enregistrement, soit celle des contributions indirectes ou à celle des douanes.

Les opérations de contrôle n'ont pas toujours été conduites avec le tact et la discrétion nécessaires. « Il faut convenir, dit M. Bérenger, dans son rapport (1) sur le projet de loi déposé dès le 7 décembre 1920 par le gouvernement et comportant de nombreuses améliorations des détails au sujet de la taxe, que si la productivité de l'impôt dépend surtout de la situation économique du pays, son rendement peut aussi varier d'une manière fort sensible, suivant la sincérité et la bonne volonté des contribuables, suivant la fermeté et le doigté des services chargés de la perception... »

La loi du 30 mars 1923 contient certaines dispositions qui simplifient les modes de contrôle des agents des administrations financières.

Déjà certaines catégories d'assujettis étaient affranchies par la loi du 25 juin 1920 de l'obligation du relevé

(1) Sénat doc. parlementaires année 1922 n° 409, p. 908 (session ordinaire).

mensuel : en vertu de cette loi les entrepreneurs de transports, les éditeurs d'ouvrages et de publications, les commissionnaires de l'importation ou de l'exportation, les redevables ayant constitué un organisme commercial commun, voient leur chiffre d'affaires déterminé par un règlement annuel, et versent seulement avant la fin de l'année des acomptes mensuels, calculés d'après le chiffre d'affaires de l'année précédente. Les banquiers ne sont astreints qu'à un relevé trimestriel ou même semestriel.

Les redevables dont le chiffre d'affaires mensuel n'excède pas un certain taux peuvent également, sur leur demande, être dispensés de fournir des relevés moyennant le paiement trimestriel et par quart d'un forfait déterminé par le chiffre d'affaires de l'année précédente.

La loi du 30 mars 1923 contient des dispositions qui ont été modifiées par celles du 22 mars 1924 et d'autres qui ont subsisté.

Le forfait organisé par la loi du 25 juin 1920 et le décret du 24 juillet 1920, pour les redevables dont le chiffre d'affaires ne dépassait pas un certain chiffre (1.000 ou 4.000 frs par mois, suivant la nature de leur commerce), avait déjà été modifié par l'art. 28 de la loi du 31 décembre 1921.

Moyennant le versement d'un forfait annuel, obtenu sur sa demande, le contribuable était dispensé de l'obligation des formalités prescrites, si son chiffre d'affaires n'avait pas excédé l'année précédente 120.000 frs ou 30.000 frs, suivant qu'il s'agissait de ventes ou de services.

La loi du 30 mars 1923 offre ce forfait au redevable faisant un chiffre d'affaires supérieur mais ayant une installation permanente.

Toutefois, le redevable de cette dernière catégorie peut seulement obtenir le bénéfice d'un régime d'acomptes provisionnels. Il doit s'engager à produire avant le 1^{er} avril la déclaration de son chiffre d'affaires de l'année précédente.

Il ne résulte de ce dernier système aucune exemption de fournir les justifications nécessaires pour les redevables soumis au régime des acomptes provisionnels. Seuls en sont dispensés ceux dont le chiffre d'affaires n'excède pas 120.000 ou 30.000 frs.

Pour les deux catégories de contribuables le contrôle reste possible sur tous les livres de commerce, en vertu de la loi du 30 juillet 1920.

Le progrès accompli par la loi du 16-17 avril 1924 consiste dans le fait de soustraire aux obligations prévues par l'art. 32 de la loi du 31 juillet 1920, c'est-à-dire de tout contrôle d'office sur leur comptabilité, les redevables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 200.000 ou 40.000 frs, suivant qu'il s'agit de ventes ou de services. Dorénavant, pour ces contribuables, le véritable objet du forfait est atteint, puisque les vérifications chez les commerçants sont rendues impossibles. Le nouveau système ne laisse plus subsister chez les petits exploitants l'angoisse de voir à chaque instant leurs opérations soumises à des investigations. « Nous avons voulu les délivrer de cette angoisse », a dit M. Henri Le Mire, député, dans les travaux préparatoires de la loi du 3 mars 1923 (2), résultat qui n'a été réellement atteint que dans la loi de 1924.

Les vérifications dans la comptabilité sont remplacées par une entente entre l'administration et le contribuable et l'évaluation par une commission en cas de désaccord.

(2) Cité par M. Germain Martin op. cit. p. 417.

Nous avons exposé ci-dessus le fonctionnement de cette commission, à propos de la cédule commerciale.

Parmi les autres projets de réforme, qui eux n'ont pas abouti, signalons la proposition de loi déposée par MM. Edouard Barthe et Jean Félix, le 9 juin 1922 : Remplacement des recettes provenant de la taxe sur le chiffre d'affaires par le renforcement des impôts sur le revenu, et notamment une taxation plus élevée des valeurs mobilières.

Signalons encore la proposition de résolution de MM. Camille Chautemps et Israël, députés, ayant pour objet le remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires par une taxe à l'extraction, à l'importation et à la production (3).

A l'étranger, il faut citer comme taxe analogue à la nôtre l'Umsatzsteuer, institué en Allemagne en 1916 et réformé en 1918, qui fournit au budget d'Empire de 300 à 400 millions de marks.

En Belgique, la taxe de transmission de 1 0/0 sur tout échange, instituée par la loi du 28 août 1921 (Moniteur belge du 30 septembre 1921) (Bulletin de Statistique et de Législation comparée. 45^e année, 2^e semestre, p. 745.)

(3) Annexe au procès-verbal de la séance de la chambre du 6 avril 1922.

CONCLUSION

Depuis la réforme de 1914-1917, dans une première étape marquée par les lois des 25 juin et 31 juillet 1920, le législateur s'est préoccupé d'atteindre les facultés du contribuable telles qu'elles existent réellement et non d'après des présomptions facilement erronées. Après 1920, principalement par les lois du 30 mars 1923, 16-17 avril 1924, c'est le souci d'éviter l'inquisition fiscale qui paraît prédominer ; les procédés de taxation forfaitaire font des progrès importants dans certains domaines. Mais alors qu'à l'origine on reprochait à l'impôt sur le revenu d'être l'impôt des minorités, parce que le plus grand nombre pouvait échapper au contrôle trop anodin du fisc, voilà que cet impôt et avec lui les cédules et même la taxe sur le chiffre d'affaires, tendent à redevenir l'impôt des minorités, car de plus en plus nombreux sont ceux qui désormais peuvent bénéficier d'un forfait, ou d'une exemption du minimum d'existence (Loi du 30 mars 1923 relevant ce minimum pour les salaires, traitements, rentes et pensions). C'est que le fait de recourir à des présomptions, à un forfait, dans tel ou tel cas, a pour conséquence de rompre le front fiscal, de créer des privilèges, des inégalités : le chiffre des recettes à réaliser par l'impôt restant le même, tout ce dont un individu est dégrevé est toujours reporté collectivement sur les autres. En degrevant un individu (et nous avons vu que le forfait étant très géné-

ralement favorable au contribuable, indépendamment de toute question de commodité, joue comme un dégrèvement) on peut en mécontenter mille autres qui paieront, chacun pour soi la part dont il était auparavant redevable, sous forme par exemple d'une augmentation générale du taux de l'impôt. Tenter de généraliser un système qui évite l'inquisition, c'est donc aboutir à décharger les plus grosses fortune aux dépens des plus petites. Celles-ci étant plus nombreuses que celles-là, il apparaît bien que le nombre des mécontents doive augmenter.

Ainsi, la question se pose sans cesse de savoir si, en un moment donné, le système fiscal réalise le maximum de commodité dans la justice. La limite est délicate à connaître. Elle varie d'ailleurs sans cesse avec l'état financier, économique, social des pays. Les consultations électorales permettent — au moins en principe — de faire périodiquement une réadaptation.

Ces considérations doivent guider quiconque veut apprécier la valeur de tel ou tel moyen employé pour éviter l'inquisition fiscale dans un système d'impôt. Il ne faut omettre en aucun cas de replacer le détail dans l'ensemble dont il est une pièce et dont il ne doit pas rompre l'harmonie.

Vu, le Doyen :

H. BERTHÉLEMY

Vu, le Président de Thèse :

TRUCHY

Vu et permis d'imprimer

Le Recteur de l'Académie de Paris :

Paul APPELL

Imp. des *Presses Universitaires de France*, Paris.
